ISSN 2965-0623

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA OAB/CE

Edição Especial Reforma Tributária

Vol. 3, Nº 1, jan./abr. 2024

OAB CEARÁ | Comissão de Direito Tributário

Fortaleza / Ceará

© 2024 Revista de Direito Tributário OAB/CE
Todos os artigos são de inteira responsabilidade dos autores.

EDITORA CHEFE
Emanuela Paula Martins

EDITORES EXECUTIVOS
Líslie de Pontes Lima
Pryscilla Régia de Oliveira Gomes
Rita Helena de Queiroz Gadelha

CONSELHO EDITORIAL
Hamilton Gonçalves Sobreira – Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE
Líslie de Pontes Lima – 1ª Vice - Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE
Elisberg Francisco Bessa Lima – 2º Vice - Presidente da Comissão de direito Tributário da OAB/CE
Helder Braga Arruda Junior – Secretário Geral da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE
Fernando Augusto de Melo Falcão – Secretário Geral Adjunto da Comissão de Direito Tributário OAB/CE

DIRETORIA OAB/CE 2022-2024

Presidente
José Erinaldo Dantas Filho

Vice-Presidente
Christiane do Vale Leitão

Secretário-Geral
David Sombra Peixoto

Secretário-Geral Adjunto
Rafael Pereira Ponte

Tesoureira
Camila Ferreira Fernandes

Tesoureiro Adjunta
Thiago Morais Almeida Vilar

Diretor Adjunto de Relações Institucionais
Francisca Jane Eire Calixto de Almeida Morais

Diretor Adjunto de Acesso à Justiça
Antônio Cleto Gomes

Diretor Adjunto de Subsecções
Marco Antônio Sobreira

Diretor Adjunto de Prerrogativas
Márcio Vitor Meyer de Albuquerque

Diretor Adjunto para a Jovem Advocacia
Bruno Luís Magalhães Ellery

CONSELHO FEDERAL
Ana Paula Araújo de Holanda
Ana Vládia Martins Feitosa
Caio César Vieira Rocha
Cássio Felipe Goes Pacheco
Hélio das Chagas Leitão Neto
Katianne Wirna Rodrigues Cruz Aragão

Revisor de português: José Heráclito Paulino da Silva Júnior

Diagramação e capa: Antônio Franciel Muniz Feitosa

Catalogação na publicação elaborada por
Thailana Lima Tavares - CRB-3/1537

R454 Revista de Direito Tributário OAB/CE [recurso eletrônico]. -- Vol. 3, nº 1, jan./abr. 2024. -- Fortaleza: Ordem dos Advogados do Estado do Ceará, 2024-

ISSN 2965-0623

Semestral, 2022-

1. Direito Tributário. 2. Ciência Jurídica. 3. Jurisprudência — Legislação especializada.

CDU 34:336.2

ORDEM DOS ADVOGADOS DO ESTADO DO CEARÁ

Av. Washington Soares, nº. 800 Guararapes – Fortaleza – CE – CEP 60810-300
Site da OAB/CE: https://oabce.org.br/
Site da Revista: https://oabce.org.br/comunicacao/publicacoes/
Site do PDF: https://oabce.org.br/wp-content/uploads/2022/09/Revista-Direito-Tributario-OAB-CE-Vlo.1_N1_2022.pdf
e-mail: vice.presidencia@oabce.org.br
e-mail: revistadireitotributariooabce@gmail.com
Whatsapp (85) 3216-1600 / (085)986206291
PABX: [085] 3216-1600

CONSELHO ESTADUAL
Adailton Freire Campelo
Adhara Silveira Camilo
Alanna Castelo Branco Alencar
Aline Gurgel Mota Ferreira Gomes
Amanda Arraes de Alencar Araripe Nunes
Ana Lígia Peixe Laranjeira
Ana Paula da Graça Brito Oliveira
Ana Paula de Oliveira Rocha
Angélica Mota Cabral
Ângelo Rodrigues Gadelha Moreira
Antônia Cileide de Araújo
Antônio Cleto Gomes
Antônio Carlos Fernandes Pinheiro Júnior
Arsênia Parente Breckenfeld
Artur Feitosa Arrais Martins
Bruno Luís Magalhães Ellery
Bruno Torquato Pedrosa
Carolina Barreto Alves Costa Freitas
Carlos Eduardo Romanholi Brasil
Cármen Lidiane Soares Coutinho
Cinthia Greyne Araújo da Silva
Clara Rachel Feitosa Petrola
Dayse Braga Martins
Daniel Carlos Mariz Santos
Dayane de Castro Carvalho
Edgar Belchior Ximenes Neto
Eduardo Diogo Diógenes Quezado
Eliene de Oliveira Bezerra
Elisa Ivna Pinheiro Costa
Erika Menezes Albuquerque
Francisca Jane Eire Calixto de Almeida Morais
Francisca Sandrelle Jorge Lima
Francisco Raul Félix Pinto
Gabriela Nascimento Lima
Gilmara Maria de Oliveira Barbosa
Hamilton Gonçalves Sobreira
Helaine Maria Reis Martins
Igor César Rodrigues dos Anjos
Ismael Pedrosa Machado
Isaac Sandro Pinheiro Andrade
Jefferson de Paula Viana Filho
Jéssica Teles de Almeida
João Victor Duarte Moreira
José Djalro Dutra Cordeiro
José Domingues Ferreira da Ponte Neto
José Lino Fonteles da Silveira
José Osmar Celestino Júnior
José Patrício Pereira Melo
José Washington de Sousa Pinheiro
Júlia Barreto Damasceno
Keliane Maciel Vieira Benevides
Klaus de Pinho Pessoa Borges
Laydson Alves de Sousa
Leila Regina Paiva de Souza
Luciano Alves Daniel
Luiz Crescêncio Pereira Júnior
Luiz Guilherme Eliano Pinto
Luiz Henrique Gadelha de Oliveira
Marcelo de Oliveira Monteiro
Márcio Vitor Meyer de Albuquerque
Marco Antônio Sobreira Bezerra
Maria Cristina Fernandes Rosado
Maria Noemia Pereira Ladim
Maria Zilda Vasconcelos Fernandes Viana
Mariana Gomes Pedrosa Bezerra
Nathalia Aparecida Sousa Dantas
Nayana Cruz Ribeiro
Patrícia de Abreu Viana
Rachel Philomeno Gomes Cavalcanti
Rafael Fernandes de Alcântara
Renata Marcelo Pinto de Oliveira
Raquel Arrais Rocha Cunha Porto
Ricardo César Vieira Madeiro
Ricardo Wagner Amorim Tavares Filho
Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira
Saulo Gonçalves Santos
Sheila Dantas Bandeira de Melo
Sônia Maria Cavalcante Melo
Thiago Morais Almeida Vilar
Timóteo Fernando da Silva
Vanessa Batista de Oliveira
Victor Valença Maia
Yanna Paula Luna Esmeraldo

CONSELHO CONSULTIVO OAB JOVEM

Diretora Institucional
Júlia Barreto Damasceno

Membros
Acácia Gomes Norões
Adriana Fonteles Silva
Ana Larisse de Souza Pinto
Antonio Eric Freire Apoliano
Brenda Lacerda Franco
Breno Pinto Gondim de Almeida
Caio Bindá de Queiroz Gomes
Camila Bastos Diógenes Pinheiro Ribeiro
Camille Rodrigues de Andrade
Carlos Alcides Rodrigues de Sousa
Carolina Dantas Azin Rocha
Danilo Castelo Branco Teles de Menezes
Davi Tavares Ferreira
Francisco José Falcão Braga Filho
George Carneiro Rolim
Glauciliane Costa de Sousa
Hélio das Chagas Leitão
Hiago Marques de Brito
Igor Bento de Oliveira
Igor Leitão Chaves Cruz
Ingrid Baltazar Ribeiro Filgueiras
Ingrid Pita de Castro Barbosa
Jeronnico Candido do Nascimento
João Victor Madeiro Diogo Cruz
João Vitor Macêdo Gonçalves Fechine
Jordana Gabriela Alves Flor Maciel
Jose Eduardo Bezerra Costa
José Oscélio Forte Ramos Júnior
Julianna de Paula e Silva
Linya Blanda de Oliveira D. Cordeiro
Lohana Giafony Freitas de Luna
Louanya Karol Ferreira da Silva
Marcos Guilherme Cordeiro Bispo
Maria Vilmara Pinto Carneiro
Marina Jucá Oliveira
Matheus Bronziado Teles
Micaeli Maria Campos Maciel
Patrícia Lima Vieira de Souza
Pedro Felipe Pinheiro Brito
Pedro França Pinto Mota Alexandrino
Priscila Bezerra de Menezes
Pryscilla Régia de Oliveira Gomes
Rafael Peixoto Oliveira
Rodrigo Cavalcante Gomes
Sabino Henrique da Silva
Sabrina Valéria Melo Peres Portela
Sandra Maria Girão Brito
Thaís De Oliveira Nogueira
Thiago Andrade Dias
Thiago Moura Sousa
Vanessa Mesquita Sousa
Vinicius Furlanetti Barros Machado

SUBSECÇÕES

CANINDÉ
caninde@oabce.org.br

Presidente:
Neudson Nascimento Moreira

Vice-Presidente:
Joana Angélica Silva

Secretário(a)-Geral:
Jacinta de Fátima Alves Cardoso

Secretário(a)-Geral Adjunto:
Marcelo de Oliveira Lima

Tesoureiro:
Antônio Weber Magalhães Monteiro Neto

CARIRI ORIENTAL
caririoriental@oabce.org.br

Presidente:
Francisco Vicelmo Feitosa Sales

Vice-Presidente:
Albantina Cruz Martins Moreira

Secretário(a)-Geral:
Clístenes Filgueira Santos

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Maria Neli de Almeida Inocencio Leite

Tesoureiro(a):
Rommel Ramalho Leite

CRATO
crato@oabce.org.br

Presidente:
Aderson Feitosa Ferro Terceiro

Vice-Presidente:
Maria Lua Pinheiro Santiago

Secretário(a)-Geral:
José Jefferson Campos de Santana
Secretário(a)-Geral Adjunto(a):

Keila Letícia Galindo Alencar
Tesoureiro(a):

Maria Eduarda Garcia Lucena

IGUATU
iguatu@oabce.org.br

Presidente:
Danilson de Carvalho Passo

Vice-Presidente:
Rangel Pereira Ribeiro

Secretário(a)-Geral:
Paula Mendonça Alexandre de Freitas

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Iane Bezerra Lopes

Tesoureiro(a):
Francisco Edmilson Alves Araújo Filho

INHAMUNS
inhamuns@oabce.org.br

Presidente:
Ronisa Alves Freitas

Vice-Presidente:
Marcos Pereira Torquato

Secretário(a)-Geral:
Maria Nair Viana de Freitas

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
João Joab Bonfim Lacerda

Tesoureiro(a):
Anna Nathália Cavalcante de Carvalho

ITAPIPOCA
itapipoca@oabce.org.br

Presidente:
Niefson Bruno Oliveira Santos

Vice-Presidente:
Clara Vasconcelos Silveira

Secretário(a)-Geral:
Thyara Pinto Barreto de Sousa

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Anderson Barroso de Farias

Tesoureiro(a):
Inácio Raoni Cruz Oliveira

JUAZEIRO DO NORTE
juazeiro@oabce.org.br

Presidente:
Francivaldo de Lemos Pereira

Vice-presidente:
João Alberto Morais Borges Filho

Secretário-geral:
Wesley Gomes Monteiro

Secretária-geral adjunta:
Tamyris Madeira de Brito

Tesoureira:
Carolinne Coelho de Castro Coutinho

LITORAL LESTE
aracati@oabce.org.br

Presidente:
Luís Gonzaga Batista Júnior

Vice-Presidente:
Xeila Maiane da Silva Freitas

Secretário(a)-Geral:
Dorabel Santiago dos Santos Freire

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
José Ulisses Melo de Lima

Tesoureiro(a):
João Climarcos Ferreira

LITORAL OESTE
litoraloeste@oabce.org.br

Presidente:
Francisco Nivaldo de Moraes Pessoa

Vice-Presidente:
Ismênia Maria Sousa Campelo Matias

Secretário(a)-Geral:
Fabrício de Sousa Campos

Secretário(a)-Geral Adjunto:
Luísa Rosa Oliveira Lima

Tesoureiro(a):
Emannuelle Pollyanna Vieira de Oliveira

MACIÇO DE BATURITÉ
baturite@oabce.org.br

Presidente:
Janaína Roberto Nunes

Vice-Presidente:
José Gomes Leal Filho

Secretário(a)-Geral:
Ana Gláucia Lima Torres

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Luiz Artur de Oliveira Luz

Tesoureiro(a):
Tallita Saraiva Santos

Região Metropolitana de Fortaleza
rmf@oabce.org.br

Presidente:
Djacir Ribeiro Parahyba Neto

Vice-Presidente:
José Raimundo Menezes Andrade

Secretário(a)-Geral:
Vanessa Martinez Fanego

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Francisco Alderlan Alves de Oliveira

Tesoureiro(a):
Cesariny Dias Campos

SERRA DA IBIAPABA
ibiapaba@oabce.org.br

Presidente:
José Helter Cardoso de Vasconcelos Junior

Vice-Presidente:
Franci Paulo Isaias Araújo

Secretário(a)-Geral:
Francisca Gervania Silva Carvalho

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Jamilly Jenny Linhares Mota Junior

Tesoureiro(a):
Antônio Nunes Neto

SERTÃO CENTRAL
quixada@oabce.org.br

Presidente:
Davi Costa Pordeus

Vice-Presidente:
Antônio Jorge Chagas Pinto

Secretário(a)-Geral:
Emanuele Ferreira Nobre

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Maria Aparecida da Silva

Tesoureiro(a):
Marcelo Ortiz Silva de Oliveira

SERTÕES DE CRATEÚS
crateus@oabce.org.br

Presidente:
José Francisco Sales Júnior

Vice-Presidente:
Paula Frassinetti Cavalcante Melo
Secretário(a)-Geral:
Suelliny Machado Aguiar

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Paulo Gervanio Pinho de Oliveira

Tesoureiro(a):
Nixon Marden de Castro Sales

SOBRAL
sobral@oabce.org.br

Presidente:
Ezio Guimarães de Azevedo

Vice-Presidente:
Eveline Carneiro Gomes

Secretário(a)-Geral:
David Gomes Pontes

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Ana Luiza Barbalho Parente

Tesoureiro(a):
Joaquim Jocel de Vasconcelos Neto

VALE DO JAGUARIBE
limoeiro@oabce.org.br

Presidente:
Richardson Reis de Freitas

Vice-Presidente:
Alexia Vivian Rodrigues de Souza

Tesoureiro:
André Alisson Lima Freitas Chaves

Secretário(a)-Geral:
Raphaela Barros Gadelha

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Dilberto Baltazar Chaves

VALE DO SALGADO
oabcevaledosalgado@gmail.com

Presidente:
José Kleber Felinto Colares

Vice-Presidente:
Isadora Albernaz Roberto de Carvalho

Secretário(a)-Geral:
Daniel Celestino de Albuquerque

Secretário(a)-Geral Adjunto(a):
Elis Josefine Pereira Oliveira Pinheiro

Tesoureiro(a):
Diego Alves de Sousa Rolim

Tribunal de Ética e Disciplina - TED
Presidente
Sérgio Silva Costa Sousa

1º Vice-presidente
Eduilton Francisco de Vasconcelos Barros

2º Vice-presidente
Raimundo Farias Martins Amorim

Secretário-geral
Afonso Aragão Carvalho Junior

Secretário-geral Adjunto

Carlos Eden Melo Mourão

Tribunal de Defesa de Prerrogativas – TDP

Presidente
Antônio Cleto Gomes
Vice-presidente Institucional

José Boaventura Filho

Vice-presidente Administrativo
Sabrina Milane Veras Campos

Secretário-Geral
Wesley Alvez Miranda

Secretário- Adjunto
Ana Zelia Cavalcante Oliveira

Centro de Apoio e Defesa do Advogado e da Advocacia

Coordenador
José Navarro

Advogados
Paulo Oliveira e Cesar Azevêdo
Meira Barbosa

Escola Superior de Advocacia do Ceará - ESA/CE
Presidente
Raphael Castelo Branco

Vice-presidente
Wyllerson Matias Alves de Lima

Secretário-Geral
Átila Gomes Ferreira

Tesoureira
Adhara Silveira Camilo

Diretora Acadêmica
Érica Veríssimo Martins

Diretor Adjunto para Subseccionais
Hélter Dias Lima

Coordenador de Pós-graduações
Thiago Albuquerque

Caixa de Assistência dos Advogados do Ceará – CAACE

Presidente
Lucas Asfor Rocha Lima

Vice-presidente
Waldir Xavier de Lima Filho

Secretária-Geral
Francisca Maria Lima Castelo Branco

Secretária-geral Adjunta
Deysiane Souza da Silva

Tesoureiro
Fernando André Martins Teixeira

SUMÁRIO

10 **Breves reflexões sobre a Reforma Tributária no Brasil**
Denise Lucena Cavalcante

13 **Repercussões diretas ou indiretas da Emenda Constitucional nº 132/2023 para as empresas optantes pelo Simples Nacional**
Fellipe Matos Guerra, Maria Vitória Cunha Leal Guerra

17 **O IBS Na Reforma Tributária e a litigiosidade no contencioso administrativo**
Líslie de Pontes Lima Lopes, Guilherme Felix Justa

21 **Elementos verdes na Reforma Tributária: Responsabilidade fiscal em defesa do meio ambiente**
Daiana Viana Feitosa Castro

24 **Direito digital, tributação e apostas eletrônicas: breve comentário à Lei nº 14.790 de 29 de dezembro de 2023**
Filipe Helson Costa Lima, Isaac Rodrigues Cunha

27 **Alguns comentários à Emenda Constitucional nº. 132/2023: O futuro da tributação sobre o consumo no Brasil e a experiência do IVA na Alemanha**
Cleber José Pontes Muniz Filho

31 **Análise das alterações trazidas pela EC nº. 132/2023 quanto à cobrança de IPVA das embarcações e aeronaves e da consolidação – ou será que não? – da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema**
Leonardo Gadelha Costa

34 **Princípio do desenvolvimento nacional sustentável na Reforma Tributária**
Francisco Fernando Antonio Albuquerque Lima

37 **Por que o Brasil não faz uma Reforma Tributária estrutural**
Vicente Kleber de Melo Oliveira, Carla Núbia Nery Oliveira

40 **Reforma Tributária – Reluz, mas ainda não é ouro: a manutenção da regressividade no sistema tributário brasileiro**
Eduardo Gomes de Souza

43 **Reforma Tributária: Emenda Constitucional nº132/2023 – Extinção do ICMS e ISS**
Roberta Porto Costa

45 **Impactos redistributivos da Reforma Tributária do Brasil**
Maria Lilliana Gonçalves da Silva

47 **Exclusão das subvenções para investimento no cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL na lei nº 14.789/2023 – Repetir o óbvio ou espaço para litigiosidade?**
João Paulo Maia de Alencar Tavares

SUMÁRIO

50 **Reforma Tributária: Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e suas possíveis implicações econômicas**
Laryssa Dias da Costa Cardoso, Lucas Eduardo Simplício M. Silva, Fabiana Pereira Carneiro Cassiano

53 **O Imposto Seletivo e suas principais controvérsias jurídicas: uma análise à luz da Teoria das Externalidades Negativas e da EC 132/2023 que alterou o Sistema Tributário Nacional**
Ingridy Praciano, Talita Moura Barreto Pontes

56 **Como implantar um Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF no Brasil sem chamá-lo pelo nome**
João Paulo Pedro Alves

58 **A Reforma Tributária e as consequências do recolhimento do Imposto na Liquidação Financeira da Operação**
Rubens Sotero dos Santos, Lucas Eduardo Simplício M. Silva, Laryssa Dias da C. Cardoso

61 **Imposto Seletivo: uma Análise à luz do Código Tributário Nacional – CTN e da natureza jurídica do tributo**
Ingridy Praciano Fernandes Teixeira

64 **Progressividade nos Impostos Patrimoniais – o contexto pós Reforma Tributária**
João Paulo Pedro Alves

Editorial

Caros Leitores,

Hamilton Gonçalves Sobreira

Lattes: Orcid:

Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE 2022/2024. Especialista em Direito Tributário. Especialista em Processo Penal. Advogado. Conselheiro do Conat-CE. – Membro do Fórum da 3ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil – Conselheiro do Condecon-Ceará. Professor Universitário de Graduação e Pós graduação. E-mail: hamilton.sobreira@furtadopragmacio.com.br

É com grande satisfação que anunciamos a publicação da 4ª edição da Revista de Direito Tributário da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE. Nesta ocasião, é com prazer que parabenizamos todos os autores e colaboradores que permitiram a realização deste importante marco no campo do direito tributário.

A Revista de Direito Tributário tem se destacado como uma fonte confiável e de autoridade de conhecimento, proporcionando análises profundas e perspicazes sobre os desafios e evoluções no âmbito tributário. Com a contribuição de especialistas renomados, acadêmicos, estudantes; a 4ª edição continua a tradição de excelência editorial e acadêmica que caracteriza nossa publicação.

Além de reconhecer os esforços e talentos de nossos colaboradores, é imperativo destacar a importância contínua da análise e estudos sobre a reforma tributária. Em um cenário global em constante mudança, a reforma tributária assume um papel crucial onde as discussões e análises contidas nesta edição refletem o compromisso de nossa comunidade em enfrentar os desafios complexos e encontrar soluções inovadoras para o sistema tributário brasileiro.

Acreditamos firmemente que a colaboração entre acadêmicos, profissionais do direito e formuladores de políticas é fundamental para o avanço do direito tributário e, consequentemente, para o desenvolvimento econômico e social. Esta edição da Revista de Direito Tributário é um testemunho do nosso compromisso contínuo com essa colaboração e com a busca incessante pela excelência intelectual.

Em nome da equipe editorial, gostaria de expressar nossa gratidão a todos os que contribuíram para tornar esta edição uma realidade. Esperamos que os artigos e análises aqui apresentados inspirem discussões produtivas e promovam um maior entendimento sobre os desafios e oportunidades no campo do direito tributário.

Hamilton Gonçalves Sobreira
Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE

Editorial

Emanuela Paula Martins

Lattes: Orcid:

Professora Universitária – Unopar. Advogada Tributária e parecerista. Editora chefe da Revista de Direito Tributário da OAB/CE. Revista Jurídicas da OAB/ESA–CE. Pós-graduada em Direito e Planejamento Tributário e Graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza - Unifor. Graduação em Gestão de Recursos Humanos pela Unifanor. Conciliadora certificada pelo CNJ/ CEJUSC – CE. Membro da Comissão de Direito Tributário. Autora na Cartilha Tributária da OAB/CE. Voluntária no Grupo Mulheres do Brasil do Ceará – Educadora do Ela Pode e Prevenção de violência contra mulher.
e-mail: emanuelamartins@oabce.adv.br

Caros Leitores,

A Revista de Direito Tributário da OAB/CE, destaca-se em suas edições com temas que trazem impacto tanto para a sociedade jurídica como para os contribuintes, e nessa edição não poderia ser diferente, ao escolhermos o tema da Reforma Tributária que é motivo de discussão em todos os âmbitos da sociedade e que trará impacto em todos os níveis sociais.

Nesta edição, os autores se debruçaram nas principais mudanças quanto ao Simples Nacional, as novas modalidades de imposto definidas com IBS, IVA, o imposto seletivo, os objetivos da emenda n°123/2023, os novos princípios voltados ao meio ambiente e como o meio ambiente vai ser adequando as premissas da Reforma Tributária Brasileira.

É visível que a Revista de Tributário da OAB/CE é uma meio científico acadêmico, que tem contribuído para a nossa advocacia, com autores que se empenham em produzir artigos de opinião os quais tem impacto direito no cotidiano de nos brasileiros, meus parabéns e sinceros agradecimentos a cada autor que nos escreveu e nos enviou o seu artigo de opinião, as suas produções acadêmicas dão vida as nossas edições.

Meus agradecimentos, a Ordem dos advogados do Brasil Secção do Ceará – OAB/CE muito bem administrada pelo Presidente Erinaldo Dantas e Christiane Leitão e ao nosso Coordenador das Comissões Presidente da ESA-CE Raphael Castelo Branco, por acreditarem em nosso trabalho e na dedicação que temos para elaboração da Revista da Comissão de Direito Tributário, e meus singelos agradecimentos a diretoria da cdtrib representada pelo nosso Presidente Hamilton Sobreira, Líslie de Ponte, Elisberg Bessa, Fernando Falcão e Helder Braga, assim como também a nossa equipe editorial Pryscilla Régia e Rita Gadelha.

Emanuela Martins
Editora Chefe da Revista de Direito Tributário da OAB/CE

ARTIGO

Breves reflexões sobre a Reforma Tributária no Brasil

Denise Lucena Cavalcante

Lattes: Orcid:

Professora Titular de Direito Tributário/UFC. Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutorado pela PUC/SP. Mestrado pela UFC. Conselheira da ABDF. Coordenadora Científica do IBET Fortaleza. Procuradora da Fazenda Nacional.
E-mail: deniselucenac@gmail.com.

A Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023[1], trouxe inúmeras alterações ao Sistema Tributário Nacional, destacando aqui a tributação sobre o consumo e criação dos princípios previstos no art. 145, § 3º, da CF/88[2], quais sejam: simplicidade; transparência; justiça tributária; cooperação e defesa do meio ambiente.

As alterações do Sistema Tributário Nacional constituem alvo de inúmeras críticas, contudo, há consenso em relação à necessária simplificação do atual modelo de tributação do País, muito embora esse objetivo não tenha sido alcançado.

A Reforma Tributária representa significativo desafio, bem como constitui missão arriscada para o governo. Imaginemos o conserto de um avião durante o voo que está atravessando zona de turbulência. Nessas horas, o piloto só fala o mínimo para os passageiros - *mantenham-se sentados com os cintos afivelados* - e segue chacoalhando no silêncio tenso de quem não sabe o que irá acontecer nos próximos minutos.

A sociedade brasileira está como os passageiros do voo em turbulência, rezando silenciosamente para que o piloto saiba o que está fazendo. Seguimos tensos na instável trajetória da economia brasileira, na esperança de chegarmos sãos e salvos em terra firme, o que, infelizmente, demorará muito, considerando o extenso período de transição da reforma tributária, que somente será finalizada em 2077.

Não é em vão que estamos todos preocupados com o encaminhamento político das propostas em curso e, mais ainda, com a pressa do governo em aprovar um texto de considerável complexidade e com sérias consequências para o federalismo brasileiro.

Primeiramente, impõe-se esclarecer, que a chamada Reforma Tributária é uma reforma sobre o consumo, sendo esse um dos principais entraves do Sistema Tributário Nacional.

1 BRASIL.Emenda Constitucional nº 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10 . Acesso em: 05 maio. 2024.

2 BRASIL.Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10 . Acesso em: 05 maio. 2024.

Até o momento, a tributação sobre o consumo no Brasil compete aos três entes da Federação: União, com o IPI e PIS\COFINS; Estados/DF, com o ICMS e; Municípios, com ISS. Esse modelo é confuso, concedendo ensejo a inúmeras distorções na economia nacional. O custo decorrente desse modelo de tributação é elevado, tanto pela complexidade da relação tributária, como pelas divergências entre fiscos e contribuintes, que resultam em infindáveis processos judiciais e administrativos. A mudança, portanto, é necessária.

Não obstante, tenhamos inúmeras críticas ao texto da Emenda Constitucional n. 132/2023, isso não significa que não compartilhamos da ideia central da Reforma Tributária no tocante ao intento de redução da complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil, com a instituição do modelo internacional do IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado).

Quanto ao primeiro Projeto de Lei Complementar apresentado pelo governo em 24 de abril de 2024, sem dúvidas merece reparos. Elaborado da mesma maneira açodada em que foi aprovada a Emenda Constitucional n. 132/2023, com todo seu trâmite de forma sigilosa, ao ser encaminhamento ao Congresso Nacional, finalmente tornou-se público, sendo o momento propício à sociedade mostrar as sugestões necessárias para o seu aprimoramento.

O PLP n. 68/2024[3] é extenso e com vários pontos polêmicos. Apresenta normas referentes à instituição do **Imposto sobre Bens e Serviços – IBS**, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal; da **Contribuição de Bens e Serviços – CBS** e do **Imposto Seletivo – IS**, ambos de competência da União. Os dois tributos – **IBS** e **CBS** - compõem o chamado **Imposto sobre Valor Adicionado** que, por questões políticas, será adotado no Brasil o modelo do **IVA dual.**

Um destaque positivo da Reforma Tributária concerne à instituição de cinco novos princípios constitucionais, previstos no art. 145, § 3º, da CF, que passam a nortear o Sistema Tributário Brasileiro, com fulcro na **simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente**.

Estes princípios decorrem das atuais exigências e valores da sociedade contemporânea[4], devendo, doravante, *apontar a direção, o sentido, em que devem ser entendidas as normas que nele se apoiam e ressalta não poder o intérprete extrair conclusão que o contrarie,* como bem ressalta Geraldo Ataliba, ao tratar dos princípios constitucionais[5].

Simplicidade, *transparência*, *justiça tributária*, *cooperação* e *defesa do meio ambiente,* agora, contêm força normativa. Antes discutidos nas searas doutrinária e jurisprudencial, agora contribuem na orientação de políticas públicas voltadas para as demandas contemporâneas, que exigem novas atitudes dos operadores do Direito.

É de relevância evidenciar o fato de que o art. 145, § 3º, da CF, já está em vigor[6], portanto, as leis complementares que instituirão o IBS, a CBS e o IS já deverão seguir os novos princípios constitucionais.

Passível de crítica o fato do PLP 68/2024, quando pouco menciona os princípios previstos no art. 145, § 3º, da CF e, no ensejo em que o faz, os vincula somente ao Simples Nacional[7]. Essa redação impende

---

3 BRASIL.Projeto de Lei Complementar nº 68 de 2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10 . Acesso em: 08 dez. 2023

4 "As normas tributárias, como todas as outras normas, devem ser interpretadas com o objetivo de alcançar o valor que está intrínseco na regulamentação das relações da vida social. E este processo lógico-valorativo decorrente da interpretação da lei não pode ser limitado por deduções antecipadas ou em favor de quem quer que seja." (CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. *In*: LOBO, Ricardo Lobo. (Coord.) **Temas de interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 35).

5 ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 7.

6 "Art. 23. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:
I - em 2027, em relação aos arts. 3º e 11;
II - em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º; e
III - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos." (EC n. 132/2023).

7 O PLP 68/2024 assim dispõe:
"Art. 477. A Lei Complementar nº 23, de 14 de dezembro de 2006, passa a vigorar com as seguintes alterações:
[...].
Art. 12 [...].
§ 1º O Simples Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e integração das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e da defesa do meio ambiente." (PLP 68/2024).

ser reformada, pois, nessa menção expressa a caso único, deixa em aberto uma possível interpretação de exclusão para os demais tributos, contrariando frontalmente o Texto Constitucional.

A menção aos novos princípios deve ser feita logo no início da Lei Complementar ou, deixando clara sua vinculação, também, ao IBS, CBS e IS, conforme previsto na Constituição Federal.

Recordamos, por ensejado o momento, que os princípios estão conectados com outros direitos fundamentais tutelados pela Carta Maior, numa "unidade deste sistema fundamentante de valores", conforme a didática expressão de Karl Larenz[8].

A inclusão dos princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente no capítulo do Sistema Tributário Nacional representa um grande avanço no Direito Tributário brasileiro, antes marcado pelo formalismo acentuado, consolidado quando da promulgação do Código Tributário Nacional (1966), e se conservou com a Constituição Federal de 1988.

A sociedade contemporânea exige respostas aos novos problemas, cujas soluções não se encontram na legislação vigente. Daí a importância dos atuais princípios constitucionais que reforçam a necessidade de mudança das estruturas da administração fazendária, bem como da relação Fisco-Contribuinte.

Nesse primeiro semestre de 2024, portanto, será fundamental a participação de todos nós, operadores e estudiosos do Direito Tributário, a fim de aduzirmos críticas construtivas para aprimorar os projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional.

Finalmente, acresce torcer para que esse voo audacioso da economia brasileira, no qual embarcamos involuntariamente, aporte bem ao seu destino.

8 LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 413.

ARTIGO

Repercussões diretas ou indiretas da Emenda Constitucional Nº 132/2023 para as empresas optantes pelo Simples Nacional

Fellipe Matos Guerra

Lattes: Orcid:

Contador e Advogado Tributarista. Pós-doutorado em *E-Government* e Doutor em Ciência da Informação pela Universidade Fernando Pessoa. Pesquisador no Pós-doutorado em Contabilidade da Universidade de São Paulo. Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará.
E-mail: fellipe@compliance-ce.com.br.

Maria Vitória Cunha Leal Guerra

Lattes: Orcid:

Advogada com atuação em Direito Empresarial, Societário, Trabalhista e Tributário. MBA em Direito Tributário, Compliance e Auditoria Digital. Especialista em Direito e Processo do Trabalho. Membro da Comissão de Legalização de Empresas do CRCCE. Pós-Graduanda em Direito Empresarial. Sócia do Grupo *Compliance*.
E-mail: vitoria@compliance-ce.com.br.

Ao concluir o terceiro quadrimestre de 2023, o Brasil contabilizou um expressivo total de 20.798.291 empresas ativas, englobando desde matrizes e filiais até microempreendedores individuais (MEI). Dentro dessa vasta paisagem empresarial, notáveis 93,5% são classificadas como microempresas ou empresas de pequeno porte, evidenciando a predominância desses modelos na configuração empresarial do país. Este dado, extraído do Mapa de Empresas divulgado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (2024)[1], não apenas atesta a vitalidade do empreendedorismo nacional, mas também destaca a importância de políticas públicas que reconheçam e apoiem esse segmento.

Frente a este ambiente dinâmico e desafiador para as microempresas e empresas de pequeno porte, a reforma tributária emerge como um elemento crucial com potencial para moldar de maneira significativa a sustentabilidade e expansão desses empreendimentos. No entanto, as análises e estudos preliminares até o momento revelam-se insuficientes ou negligenciam de forma específica os impactos que essa reforma pode acarretar para o segmento que representa a espinha dorsal da economia brasileira: o Simples Nacional. Este artigo busca contribuir para o preenchimento dessa lacuna, explorando as repercussões da reforma tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte, fundamentais para a economia do Brasil.

Com o propósito de atender o objetivo delineado por este artigo, é imperativo uma análise das disposições pertinentes às empresas inseridas no Simples Nacional, conforme disposto na Emenda à Constituição (PEC) 132/2023[2], que aborda de maneira abrangente a reforma tributária em questão.

1 MDIC. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **Gov.br**. Disponível em: https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-3o-quadrimestre-2023.pdf . Acesso em: 08 dez. 2023.

2 BRASIL.Emenda Constitucional nº 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10 . Acesso em: 08 dez. 2023.

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> (...)
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12, e da contribuição a que se refere o art. 239.
>
> (...)
>
> § 2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.
>
> § 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:
>
> I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e
>
> II – será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.

As alterações feitas no artigo 146, inciso III, alínea "d" da Constituição Federal, que trata do regime diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, são importantes, pois ampliam o rol de tributos sujeitos ao Simples Nacional. Na atualidade, os contribuintes que escolhem aderir a esse regime beneficiam-se da unificação do recolhimento do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS. Diante das mudanças propostas pela introdução do CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), surgem questionamentos cruciais sobre como ficará a situação desses optantes em relação ao novo cenário de recolhimento e, igualmente importante, quanto ao regime de créditos vinculado a esses tributos.

Nesse contexto, a incorporação do IBS e da CBS ao leque de tributos do Simples Nacional, conforme delineado pela alínea "d", representa um avanço significativo para esclarecer as nuances envolvidas e assegurar a persistência do tratamento tributário favorável às pequenas empresas no recém-estruturado sistema de tributação sobre o consumo. Nestas condições, é preciso preservar o tratamento tributário simplificado e benéfico, contribuindo assim para uma transição mais suave e eficiente para o novo cenário tributário.

É notável que as principais inovações residem na inclusão dos parágrafos segundo e terceiro. Para um melhor entendimento, precisamos compreender como funciona a apuração de ICMS, PIS e COFINS. Vale destacar que, conforme previsto no Artigo 155 da Carta Magna, o ICMS é não cumulativo, compensando-se o valor devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. As contribuições para o PIS e para a COFINS também possuem uma ramificação não cumulativa, conforme previsto nas leis nº 10.637/2002 [3]e 10.833/2003.[4]

A não cumulatividade é um mecanismo concebido para prevenir o efeito cascata do tributo, impedindo assim a cumulatividade e evitando uma tributação excessiva ao longo da cadeia econômica. Nesse sentido, o tributo é aplicado em cada etapa da cadeia produtiva, mas a possibilidade de dedução do valor já suportado anteriormente permite uma abordagem mais equitativa e eficiente, evitando a sobreposição de encargos tributários. Esse princípio visa promover uma tributação mais justa e alinhada com a real movimentação econômica, proporcionando, assim, um ambiente mais justo para os agentes econômicos ao longo da cadeia produtiva.

3 BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm . Acesso em: 08 dez. 2023.

4 BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm Acesso em: 08 dez. 2023.

Embora o entendimento do funcionamento da não cumulatividade seja relativamente simples, cumpre salientar que existem métodos diferentes, dentre os mais comuns temos o *tax on tax* e a *basis on basis* – o primeiro, imposto-contra-imposto, é utilizado na apuração do ICMS. Já o segundo, base-contra-base é a técnica utilizada no cálculo do PIS e da COFINS em um cenário não cumulativo, aplicável as empresas tributadas pelo Lucro Real. Para ilustrar, destaca-se o exemplo na Tabela 1.

Tabela 1. Valores pagos de ICMS, PIS e COFINS no Simples Nacional

Contribuinte	Operação	Valor	ICMS	PIS e COFINS
Optante pelo Simples Nacional	Venda de Mercadorias	R$ 1.000,00	R$ 5,00	R$ 7,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

A título ilustrativo, a Tabela 1 revela o cenário em que uma empresa, enquadrada no Simples Nacional, realizou vendas no montante de R$ 1.000,00 (um mil reais) durante o mês em questão. Com o intuito didático e para simplificar o exemplo, os valores de ICMS, PIS e COFINS apurados dentro do regime único de recolhimento totalizaram, respectivamente, R$ 5,00 (cinco reais) e R$ 7,00 (sete reais). Avançando na questão, suponhamos que as mercadorias foram adquiridas por uma empresa optante pelo Lucro Real, que fará a apropriação dos referidos créditos, o cálculo portanto se dará como evidenciado na Tabela 2.

Tabela 2. Apropriação de créditos pela empresa optante do Lucro Real

Contribuinte	**Operação**	**Valor**	**Crédito ICMS**	**Crédito PIS e COFINS**
Optante pelo Lucro Real	Compra de Mercadorias	1.000,00	R$ 5,00	R$ 92,50

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Nota-se que na Tabela 2, o cenário é diferente, uma vez que, no momento de apropriar-se dos créditos em virtude de uma aquisição de empresa optante pelo Simples Nacional, a empresa do Lucro Real tem direto ao montante de R$ 5,00 (cinco reais) de crédito de ICMS, por conta do formato imposto-contra-imposto, enquanto de PIS e COFINS, independentemente do valor pago dentro do Simples, a empresa pode aproveitar-se de créditos sobre as alíquotas bases, 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS, diretamente sobre a base, neste caso, o valor da operação. Fazendo jus portanto a um crédito de R$ 92,50 (noventa e dois reais e cinquenta centavos).

De acordo com as disposições da Emenda Constitucional nº 132/2023, a empresa que adere ao Simples Nacional e opta por recolher o IBS e CBS dentro do regime único de pagamento apenas poderá transferir créditos equivalentes ao montante efetivamente pago. Essa decisão tem um impacto notável no estímulo às aquisições por empresas não optantes, em especial aquelas tributadas pelo Lucro Real, que, normalmente, efetuam o pagamento de PIS e COFINS pela sistemática não cumulativa. Com base nas disposições contidas no texto, o cálculo para fins de apropriação de créditos para fins de exemplificação está disposto na Tabela 3.

Tabela 3. Apropriação de créditos de CBS e IBS por empresa optante pelo Lucro Real ao adquirir de empresa tributada pelo Simples Nacional

Contribuinte	Operação	Valor	Crédito de IBS	Crédito de CBS	Total dos Créditos
Optante pelo Lucro Real	Compra de Mercadorias	1.000,00	R$ 5,00	R$ 7,00	R$ 12,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

A título de exemplificação, substituímos o montante inicialmente apurado referente ao ICMS por IBS e os valores correspondentes a PIS e COFINS foram trocados por CBS. Assim, torna-se mais acessível perceber o impacto para as empresas que adquirem mercadorias de companhias optantes pelo Simples Nacional que escolheram recolher o IBS e o CBS dentro do regime único de recolhimento. Nessa hipótese, a empresa do Lucro Real terá uma redução do montante de crédito de PIS e COFINS na ordem de R$ 85,50 (Oitenta e cinco reais e cinquenta centavos).

Diante desse contexto, emerge uma legítima preocupação com o ecossistema de negócios no qual a empresa optante pelo Simples Nacional está integrada. Essa apreensão decorre das dinâmicas tributárias que podem ocorrer na prática e afetar os níveis de negociação das empresas optantes pelo Simples Nacional. Cumpre destacar que, o § 2° do Artigo 146[5] faculta ao contribuinte o direito de optar por recolher IBS e CBS por dentro (ou não) do regime único. Dessa forma, caso opte por não fazer o pagamento de maneira unificada, a empresa pagará os demais tributos dentro do Simples Nacional, mas IBS e CBS serão apurados à parte.

Nesse contexto, as empresas se deparam com uma escolha desafiadora: aderir ao Simples Nacional, assumindo o risco, devido às incertezas, de enfrentar uma carga tributária potencialmente mais elevada, ou optar pelo regime tributário convencional. Este último oferece a vantagem de transferir créditos, no entanto, carrega consigo uma complexidade administrativa aumentada e um custo de conformidade mais elevado. Essa encruzilhada demanda uma cuidadosa ponderação das implicações, pois a decisão pode impactar não apenas o aspecto financeiro, mas também a eficiência operacional e estratégica da empresa. É válido destacar que, até a promulgação da EC 123/2023, não existe a opção de um regime híbrido de forma optativa, como previsto no texto da reforma tributária.

5 BRASIL.Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10 . Acesso em: 08 dez. 2023.

ARTIGO

O IBS na Reforma Tributária e a litigiosidade no contencioso administrativo

Líslie de Pontes Lima Lopes

Lattes: Orcid:

Advogada. Professora. Mestra em Direito pela Universidade Federal do Ceará (2020/2021). Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE (2022/2024). Ex-Conselheira do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará (2022/2023). Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET). MBA em Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (2018). Especialização em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (2015). Graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza (2014). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário. Fortaleza-CE. E-mail: lislie.pontes@outlook.com

Guilherme Felix Justa

Lattes: Orcid:

Atualmente estagia junto ao Ministério Público na área de investigação criminal. Possui experiência de estágio na Advocacia-Geral da União, onde atuou em execução fiscal e direito previdenciário. Foi membro do Centro de Estudos em Direito Constitucional (CEDIC - UFC) pela linha II - Limites constitucionais ao poder de tributar. Foi monitor acadêmico de Economia e Ordem Jurídica pelo Centro Universitário Fametro. Exerceu Iniciação científica com foco em "Direito e a sétima arte", com vista a correlacionar elementos do cinema com o mundo jurídico. Foi bolsista do programa PIBIC-júnior 2015/2016. Fortaleza-CE. E-mail: guilhermefelixj@gmail.com

O presente artigo analisa criticamente a reforma tributária, EC 132/2023, do ponto de vista dos princípios da simplicidade e justiça tributária, com enforque principal nos artigos 145°, §3° e 156-B, ambos da Constituição Federal, tomando por base a necessidade jurídica pungente de redução da litigiosidade tributária, que exorbita, em número e em complexidade, a capacidade dos órgãos públicos de dirimi-la.

É necessário visualizar rapidamente a dimensão do litígio tributário. Segundo Conjur, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf): "(...) as discussões tributárias federais somam cerca de R$ 1 Trilhão."[1]. Acrescenta a redação que se encontra inscrita em dívida ativa o montante de R$ 2,7 Trilhões.

Além disso, o cenário do atravancamento do judiciário se deve também a demora na resolução da demanda judicial. Segundo o portal do CNJ: "As execuções fiscais alcançam taxa de congestionamento no Poder Judiciário de 88%, ou seja, somente 12 processos a cada 100 são baixados por ano."[2] Ademais, relatório, elaborado em 2022 pelo conselho, demonstrou que a média de tempo para processamento e julgamento de demanda tributária supera os dois anos.[3]

O tributarista Hugo Segundo analisa que uma das maiores causas do grande volume de litígio tributário é o desrespeito aos precedentes judiciais. Aponta ele que se os servidores públicos do sistema tributário, bem como os órgãos julgadores e tribunais respeitassem os precedentes formados, a dimensão de litígios reduziria significativamente.[4]

Em relatório, o CNJ elencou 24 recomendações para os poderes do Estado, a partir das observações que fez do cenário do contencioso tributário do país.[5]

1 Redação Conjur. **Ações tributárias de grandes empresas discutem R$559 bilhões na Justiça**. Conjur, 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-mar-21/acoes-judiciais-tributarias-grandes-empresas-debatem-559-bi/> Acesso dia 24 de jan. de 2024

2 MAINENTI, Mariana. Mais de 90% dos processos de execução fiscal movidos em 2023 foram propostos na Justiça Estadual. **Conselho Nacional de Justiça**, 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/mais-de-90-dos-processos-de-execucao-fiscal-movidos-em-2023-foram-propostos-na-justica-estadual/ > Acesso dia 23 de jan. de 2024.

3 Conselho Nacional de Justiça**. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022. pág. 271. Disponível em https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf Acesso dia 25 de jan. de 2024

4 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. O que gera tantos litígios tributários? **Conjur**, 2022. Disponível em <https://conjur.com.br/2022-out-05/consultor-tributario-gera-tantos-litigios-tributarios/> Acesso dia 25 de jan. de 2024

5 CNJ, Op. Cit., pág. 299-302.

Manifestando-se também na Resolução nº 471/2022, esse órgão, traça uma breve política judiciária pela redução de litigiosidade, incentivando a conciliação e instituindo um prêmio de eficiência tributária para estimular ações e projetos destinados ao tratamento da alta litigiosidade tributária.[6]

A conjuntura de morosidade suscita a reflexão se o princípio da justiça tributária está sendo aplicado, ou pelo menos, buscado. Ora, se há um litígio, é natural que uma das partes se encontre lesada em seu direito, razão pela qual o caso foi levado ao órgão decisório. A perpetuação do conflito tributário permite que a situação de injustiça se perdure por um longo período de tempo, até que uma decisão de mérito venha a deslindar o caso, nesse interstício, permanece a parte injustamente lesada afastada de seu direito, seja ela fisco, seja contribuinte. Portanto, o processo propagaria a injustiça tributária com sua mora e não a combatendo.

A mudança no sistema judiciário deve ter o foco em dirimir a alta complexidade e reduzir o congestionamento dos processos administrativos e judiciais. Tais medidas tão aguardadas viriam por meio do incentivo à conciliação, ou financiamento de projetos? A PEC 045/2019 continha muitas promessas dessas melhorias.

A especulação sobre a reforma tributária se dirimiu com o avançar do processo legislativo no Congresso Nacional. No entanto, as considerações legislativas assemelham-se a uma caixa de pandora, donde podem ser retiradas mazelas ou esperanças.

Atentou-se ao texto legal, a começar pelo artigo 145, §3° da CF, que prevê expressamente o princípio da simplicidade, oferecendo parâmetro à legislação vindoura. Medida primordial, vez que na EC restaram diversas matérias a serem regulamentadas posteriormente. Note-se que não houve, no entanto, previsão expressa do princípio da redução da litigiosidade ao longo de todo o texto da PEC. Além disso, que dizer do princípio da justiça tributária, que apesar de há muito previsto, encontra-se suprimido pela mora do processo?

Merecida também se faz a reflexão acerca do acesso ao processo administrativo por parte dos contribuintes, uma vez que a defesa no âmbito dos contenciosos administrativos podem ser custosas demais para aqueles que não possuem fartos recursos. Esse aspecto pode distanciar o direito de defesa de alguns contribuintes.

Nesse contexto, é possível pensar sobre como essas novidades promovidas pela reforma tributária, incluindo a instituição do IBS, afetarão o correto lançamento e recolhimento dos tributos, impactando o contribuinte, principalmente esses com pouca capacidade de exercer o direito de defesa. Apesar do dever da administração pública de seguir estritamente a lei, as pessoas que estão por trás da figura estatal estão passíveis de cometerem erros.

Uma breve visão da história da tributação no Brasil nos permite ver que não é típico do fisco restituir os tributos recolhidos à maior ou indevidamente não sendo possível dizer, por isso, a falta do exercício do direito de defesa será corrigido por uma atuação de ofício do fisco em devolver os tributos recolhidos a maior, pois não foi o que se observou em ocasiões passadas.

A despeito do acesso à defesa não ser possível para todos, é possível vislumbrar um aumento de litigiosidade mediante a criação do novo tributo e do novo contencioso, que se somarão à estrutura já existente, até que na data prevista de 2032 a transição tenha se completado e o sistema passe de fato por simplificação.

A multiplicidade não é o único aspecto a considerar, o aumento de litigiosidade é previsível também através da multiplicidade de entendimentos dos auditores fiscais responsáveis pela aplicação da norma no exercício da atividade fiscalizatória.

Talvez com o tempo possa haver um ganho de simplificação, na forma da uniformização dos entendimentos que deverá ser feito pelo Comitê Gestor do IBS, como prevê o art. 156-B, inciso I da CF. Mas em quanto tempo isso deve ocorrer?

Além disso, a impugnação do contribuinte na via administrativa pode suspender a exigibilidade do tributo, o que para o contribuinte gera maior conforto

6 BRASIL. Resolução Nº 471/2022. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Conselho Nacional de Justiça, 2022. Disponível em <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/4720> Acesso dia 25 de jan. de 2024

no decurso do processo administrativo. No entanto, pode-se atribuir esse mesmo conforto ao fisco, que aguardará a percepção dos montantes ao fim do litígio?

O longo decurso temporal do processo administrativo forçará o fisco a adotar medidas para acelerar o processo administrativo? Os julgadores serão pressionador por metas de julgamento mensais? Haverá uma bonificação aos julgadores por número de processos avaliados por dia? Essas medidas podem prejudicar a qualidade dos julgamentos? Haverá a inclusão de robôs no processo decisório?

Além dessas questões, segue-se na análise do artigo156-B da CF, que deve ser lido à luz do princípio da simplicidade.

Em atenção ao artigo 156-B e seus incisos, da Constituição Federal, que dispõem sobre competências do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, é possível suscitar questionamentos.

De logo, deve-se ter atenção ao inciso III do referido artigo, que atribui competência ao Comitê gestor do IBS para "decidir o contencioso administrativo". Atuação que contemplaria as esferas Estaduais, Distrital e Municipais de contencioso administrativo, o que indica, que o órgão julgador deve aplicar a legislação a um grande número de casos.

Isso nos conduz à necessidade indispensável de domínio da legislação a ser aplicada por parte dos julgadores. Quer dizer, é preciso que dominem a matéria legislativa a respeito do IBS, tendo em vista especialmente, evitar a perpetuação de injustiças e a protelação do processo administrativo por meio de recursos das decisões injustas.

A questão da devida aplicação da legislação pelos julgadores deve ser observada com cuidado. O órgão que decide o contencioso administrativo deve aplicar corretamente o direito para sanar de logo os litígios. O contrário pode significar a perpetuação do litígio em esfera administrativa e sua progressão para o judiciário.

O relatório do CNJ sobre o contencioso Tributário Brasileiro de 2022 apontou que 48,6% das decisões administrativas são reformadas em primeira instância judicial[7]. No entanto, dominar a legislação vindoura sobre IBS pode não ser tarefa simples para os julgadores.

A taxa de reforma entre as decisões administrativas e judiciais contribui para a morosidade processual, vez que as demandas já poderiam ter sido resolvidas em instância administrativa, não abarrotando o judiciário de processos nos quais já houve apreciação de mérito e decisão.

Antes dessa questão, suscita questionamento maior a criação e funcionamento do Comitê Gestor do IBS. Como o comitê será capaz de sanear prontamente o volume processual tributário? O volume exorbitante de demanda administrativa deve ser concentrada em um único órgão? Que moldes a lei complementar deve usar para viabilizar, seu funcionamento?

Decidir o contencioso administrativo não seria a única atribuição desse órgão, também, conforme os incisos do art. 156-B, caberia uniformizar a interpretação da legislação, arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os entes.

Qual estrutura seria capaz de desenvolver tais atividades de forma eficiente? Como o quadro de servidores desenvolveria essas atribuições? As simples previsões no texto legal não as tornam, por si só, viáveis, tão pouco convenientes. As previsões de competências desse órgão, na verdade, acompanham-se de uma série de lacunas a serem preenchidas.

Os valores referentes às emendas constitucionais que beneficiam os deputados e senadores parecem ser de maior interesse dos parlamentares do que a questão de como o comitê do IBS será viável. Não surpreenderia se a estrutura e as funções previstas para o Comitê Gestor do IBS fossem realizadas por outros órgãos julgadores já existentes, aproveitando-se dos conselheiros e equipe administrativa.

A previsão legal é nítida ao dispor que o Comitê do IBS será um órgão independente, no entanto a cooptação de outros órgãos do contencioso administrativo para o exercício das funções do Comitê do IBS parece uma manobra mais conveniente ao poder legislativo do que a criação de órgão independente.

Dessa forma, o exercício do comitê se daria através

7 CNJ, Op. Cit., pág. 109.

de sessões dos conselheiros cedidos, não havendo uma estrutura própria. Esse caminho pode ser adotado como forma de viabilizar mais facilmente a criação do Comitê do IBS, evitando que se disponha sobre toda uma estrutura e composição do novo órgão.

Pense-se, ainda, como a atuação do comitê gestor de IBS, implementará a simplicidade ao engodo no contencioso tributário. O órgão deve lidar com a multiplicidade de legislações em vigor neste período de transição; compreender e julgar os casos concretos à luz da constituição e leis complementares, buscando a solução mais razoável na esfera administrativa, evitando o litígio no poder judiciário.

A uniformização dos entendimentos é primordial para a redução da litigiosidade administrativa, vez que torna viável aplicar entendimentos consolidados a casos semelhantes, aumentando a previsibilidade na resolução das demandas e evitando possíveis litígios infundados, além de aumentar a celeridade do rito.

Enfim, a unificação dos tributos de ICMS e ISS no IBS, bem como a criação de um novo órgão de contencioso administrativo são medidas que fazem parte da grande tarefa que a reforma tributária empreende no sentido de simplificar o sistema tributário, o que não será tarefa fácil, sendo necessário enfrentar suas particularidades ao longo do caminho.

ARTIGO

Elementos verdes na Reforma Tributária: Responsabilidade fiscal em defesa do meio ambiente

Daiana Viana Feitosa Castro

Lattes: Orcid:

Graduada em Direito pelo Centro Universitário Paraíso (2019), e pós-graduação em Direito Tributário e Processo Tributário pela Universidade Regional do Cariri (2021). Área de atuação em direito cível e tributário: Crato/CE
E-mail: daiana.feitosa@gmail.com.

Você já imaginou como a introdução do Princípio da Defesa do Meio Ambiente na Reforma Tributária poderá transformar a maneira como as empresas operam e como nós, como consumidores, fazemos escolhas diárias? Como você acredita que essa medida influenciaria a sustentabilidade das práticas empresariais e o impacto ambiental nas atividades econômicas no país?

Este artigo de opinião tem como objetivo apresentar uma novidade inserida por meio da Emenda Constitucional nº 132, de 2023[1], tão necessária ao arcabouço do §3º do art. 145, da Constituição Federal de 1988[2]: o Princípio da Defesa do Meio Ambiente. Concomitantemente, no mesmo período de sua aprovação, a Organização Meteorológica Mundial (OMM) considerou 2023 o ano mais quente registrado da história do planeta. Há décadas, a comunidade científica alerta sobre o constante crescimento do aquecimento global e suas consequências. O que não se esperava era a chegada antecipada de alguns eventos climáticos desastrosos. Portanto, faz-se necessário mesclar os dois assuntos com o intuito de discutir um sistema tributário ideal que leve em consideração a urgência da aplicação de boas práticas ambientais e sustentáveis.

Em 1953, Luíz Gonzaga e Zé Dantas compuseram uma música chamada “Vozes da Seca”[3]. Eles sabiam bem os efeitos e as consequências do período de estiagem no sertão nordestino, que oprimia o povo com a fome e a miséria. Genialmente, expressaram sua indignação atribuindo aos governantes a capacidade de mitigar os efeitos da seca. Veja o trecho da letra a seguir:

> Se o doutor fizer assim, salva o povo do sertão
>
> Quando um dida a chuva vim, que riqueza pra nação
>
> E nunca mais nós pensa em seca, vai dá tudo neste chão
>
> Como vê, nosso destino, mercer tem na vossa mão

1 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 12 fev. 2024.

2 BRASIL.Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm .Acesso em: 12 fev. 2024.

3 **VOZES DA SECA**. Intérprete: Luiz Gonzaga. Compositor: Luiz Gonzaga e Zé Dantas. **In: VOZES da Seca**. São Paulo: [s. n.], 1953.

Essa composição soube expressar bem que ainda há tempo para mitigar os efeitos climáticos e preservar a natureza em seu contexto geral, por meio de ações de preservação e combate à degradação do meio ambiente. Diante disso, a Reforma Tributária incutiu aos parlamentares a inclusão, no texto constitucional, de mecanismos que favoreçam uma economia verde, colocando o país na vanguarda do desenvolvimento ambiental do Século XXI. O princípio adicionado ao texto da Reforma, referente ao meio ambiente, permite uma incidência seletiva sobre produtos e serviços que prejudiquem a natureza, impondo aos Município, Estados e ao Distrito Federal, a priorização de ações e projetos de sustentabilidade e redução na emissão de carbono.

É necessário evidenciar que trazer para o debate o meio ambiente e todos os assuntos que o cercam é uma questão de Justiça. Apontar soluções que atenuem o aquecimento global, exigirá transformações no estilo de vida da sociedade e nas leis que nutrem as democracias. Thomas Piketty[4], por exemplo, considera um assunto de justiça porque os mais ricos e as grandes indústrias são responsáveis por uma parcela desproporcional das emissões de gases do efeito estufa, enquanto os mais pobres são os que sofrem mais com as consequências do aquecimento.

Conforme Nascimento e Lazari[5], as diversas atividades produtivas promovidas pelo homem causam impactos ambientais diversos, o que em Economia é chamado de “externalidades negativas”. Portanto, cabe ao Estado, em seu poder de tributação, incentivar comportamentos desejáveis em termos ambientais, assim como desestimular ações consideradas danosas ao meio ambiente.

A necessidade de moldar os sistemas tributários a uma agenda ambiental, fomentou a criação de movimentos voltados ao meio ambiente internacional, como a Conferência de Estocolmo de 1972, a Eco 92 e a Rio +20. Além disso, levou o Brasil, em 2015, a ser signatário do Acordo de Paris, o qual, em seu escopo, estabelecia ações que reduzissem as emissões de gases do efeito estufa.

Podemos chamar essa tendência mundial, na qual se direciona a atenção ao meio ambiente, com reflexos em uma economia de aspectos ideais, de “tributação verde”. O assunto tem ganhado cada vez mais destaque no cenário global, impulsionado pela urgência de enfrentar desafios com as mudanças climáticas e a perda de biodiversidade.

Em 2022, a União Europeia (UE) anunciou mecanismos inéditos para obter importações industriais verdes, com um imposto que incidiria sobre as emissões de carbono vinculadas à produção. Dessa forma, o que se esperava de países anuentes dos acordos climáticos seria uma legislação voltada para os verdadeiros interesses do Planeta, leis que possibilitassem e estimulassem a sustentabilidade e repressão a práticas degradadoras da natureza.

Na recente Reforma Tributária Brasileira, com a inserção do Princípio do Meio Ambiente, será possível discutir, por meio de Lei Complementar, não apenas a responsabilidade dos entes públicos em preservação, mas também uma ferramenta capaz de promover práticas sustentáveis no setor econômico. Assim, vale ressaltar os seguintes pontos, evidenciando os referentes artigos do texto aprovado da Emenda Constitucional nº 132, de 2023:

O art. 43, § 4º, trata da concessão de incentivos regionais, que pode ser concedida por meio de isenções, redução ou diferimento temporário de tributos. Assim como, o art. 159-A, § 2º, aduz que os recursos alocados pela União e Estado deverão priorizar projetos voltados para promover sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. Desta forma, fomentar atividades produtivas e investimentos em infraestrutura econômica sustentáveis e convergentes com a política nacional de mudanças climáticas, como o uso de energias renováveis, projetos voltados à reciclagem e produção de carros elétricos.

O art. 158, § 2º, inciso III, aborda a questão dos 5% sobre bens e serviços destinados aos municípios, outrora chamado de ICMS (ecológico, ambiental, verde), mas aqui o chamaremos de IBS Ecológico. Este, tem como intuito criar mecanismos de compensação

4 PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. 1. ed. rev. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020. 1056 p.

5 NASCIMENTO, Jonatas Albino; LAZARI, Rafael. Tributação verde no brasil: a necessidade da implantação e discussão do seu impacto orçamentário por ocasião da reforma tributária. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, ano 2021, v. 26, n. 102, 1 abr. 2021. revista, p. 149-162. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/154493 . Acesso em: 6 fev. 2024.

e transferência financeira aos municípios, baseado em bons resultados de governança climática e socioambiental, considerando indicadores de biodiversidade. O ideal é que tais recursos financeiros sejam utilizados em atividades relacionadas à manutenção de programas ambientais e não tenham um fim diverso à mercê do gestor.

O art. 145, § 3º, trata sobre inserção do Princípio da Defesa do Meio Ambiente, um marco importantíssimo na legislação brasileira.

O art. 153, inciso VIII - Imposto Seletivo, conhecido também como "imposto do pecado". Consta como uma modalidade de tributação que incide sobre bens e serviços considerados potencialmente ofensivos à sociedade, em relação à saúde e ao meio ambiente. Este imposto está ligado ao princípio do poluidor-pagador, tendo a função de desestimular comportamentos antiecológicos, majorando a alíquota àqueles que poluem, para que, quem contamina pague de tal forma que o preço reflita também o custo das externalidades.

O art. 155, § 6º, inciso II, destaca que poderá ter alíquotas diferenciadas, em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental. Trata-se de um imposto voltado para o consumo, podendo ser aplicado ao IPVA, onde carros elétricos terão alíquotas reduzidas, porém a discrepância será em função do valor, uma vez que automóveis dessa categoria costumam possuir valores mais elevados.

Em conclusão, à medida que exploramos as possibilidades e implicações de uma reforma tributária com aspectos verdes no Brasil, é impossível escapar da realidade urgente que enfrentamos em relação ao nosso Planeta. Em um mundo onde as mudanças climáticas, a perda de biodiversidade e a degradação ambiental constituem desafios prementes, a necessidade de ações concretas e inovadoras torna-se ainda mais evidente.

Ao considerarmos o Princípio da Defesa do Meio Ambiente, somos chamados a refletir não apenas sobre seus efeitos imediatos na economia, mas também sobre o papel vital que desempenha na construção de um futuro sustentável para as gerações vindouras. Este não é apenas um debate fiscal. É um compromisso inegociável com a preservação do nosso Planeta.

Assim, encerro esta análise com um apelo à consciência coletiva. O destino do nosso Planeta está intrinsecamente ligado às escolhas que fazemos hoje. A implementação de uma tributação verde não é apenas uma responsabilidade do governo, mas uma oportunidade para todos nós, cidadãos e empresas, desempenharmos um papel ativo na proteção do meio ambiente.

Que este debate sirva como catalisador para ações concretas, em prol de um futuro em que a sustentabilidade não seja uma opção, mas sim, uma prioridade inquestionável. A garantia da sobrevivência do Planeta Terra está em nossas mãos, e temos a responsabilidade de moldar caminhos que levem a um equilíbrio duradouro entre a prosperidade econômica e a preservação ambiental.

ARTIGO

Direito digital, tributação e apostas eletrônicas: breve comentário à Lei nº 14.790 de 29 de dezembro de 2023

Filipe Helson Costa Lima

Lattes: Orcid:

Advogado OAB-CE 52031. Possui graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza-UNIFOR (2018). Especialização em Direito Empresarial pela FAVENI-Faculdade Venda Nova do Imigrante-Área de Conhecimento: negócios, administração, direito e Ciências Agrárias (2023). Mestre na Área de Ciências Veterinárias pela Uece-Universidade Estadual do Ceará (2021) Tem experiência na área de Direito Tributário, Empresarial e Constitucional com ênfase em Direito Público. Fortaleza-CE. E-mail: Filipehelson3@gmail.com

Isaac Rodrigues Cunha

Lattes: Orcid:

Doutorando (2020), Mestre (2017) e Bacharel (2014) em Direito pela Universidade Federal do Ceará - UFC. Professor dos Cursos de Graduação em Direito do Centro Universitário Maurício de Nassau – UNINASSAU (Unidade Parangaba) e do Centro Universitário Christus – UNICHRISTUS (Unidade Eusébio). Professor dos Cursos de Pós-Graduação do Instituto Brasileiro de Educação Continuada - INBEC Fortaleza. Professor membro da Comissão de Educação Jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Ceará – CEJ/OAB-CE. Pesquisador Associado ao Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – CONPEDI. Advogado OAB/CE (Licenciado). Autor de livros, capítulos de livros e artigos científicos publicados em periódicos especializados. E-mail: isaac.rodrigues.cunha@gmail.com.

A relação dos seres humanos com os jogos de apostas é tão antiga quanto controversa, havendo quem os condene por motivos religiosos, psiquiátricos, econômicos e mesmo jurídicos. Dessa feita, entre a paixão e a aversões, os jogos de azar chegaram ao século XXI com a relevância que economia digital galgou, sendo substituído o famigerado "jogo do bicho" pelas apostas esportivas eletrônicas, as *e-bets*.

Se para o cristianismo o jogo é condenado em diversas passagens, como o dinheiro que não veio do "suor do rosto" ou "não gasto com pão",[1] a Psiquiatria classifica o jogo compulsivo como transtorno mental não relacionado a substância.[2] A Organização Mundial de Saúde, no mesmo sentido, classifica como doença o assim chamado "jogo patológico" – CID 10 V – F63.0.[3]

Ademais de tais preocupações, a relevância econômica do jogo e a clandestinidade por meio da qual este passou a ser exercido reclamaram atenção também do direito, tendo sido o Decreto n. 21.143/1932, nos primeiros anos da Era Vargas, um dos primeiros normativos republicanos a regulamentar a matéria.[4] Seguiu-se a previsão dos jogos de azar no art. 50 da Lei das Contravenções Penais (Decreto-Lei n. 3.688/1941), no Decreto-Lei n. 9.215/1946 e no Decreto 204/1967.

Em 2015, porém, percebeu-se já uma tentativa de adequar a prática à modernidade digital, com a nova redação conferida pela Lei n. 13.155 daquele ano, ao § 2º do mencionado art. 50 da LCP, acrescentando a expressão "ainda que pela internet ou por qualquer outro meio de comunicação".[5] Naquela ocasião, já se vislumbra a expressão – e a ilegalidade – das apostas esportivas, que se intensificaria especialmente após 2018.

1 Conforme consta dos livros de Gênesis (2, 15) e Isaías (55, 2), da Bíblia Cristã.

2 AMERICAN PSYCHIATRIC ASSOCIATION. **Manual diagnóstico e estatístico de transtornos mentais**: DSM-5. 5. ed. Porto Alegre: Artmed, 2014, p. 585.

3 WORLD HEALTH ORGANIZATION. **International Classification of Diseases**. The global standard for diagnostic health information. 10h Revision. United Nations, Whorld Health Organization, 2019. Disponível em: https://icd.who.int/browse10/2019/en#/F63.0. Acesso em: 10 jan. 24.

4 Antes, ainda, a expressão "jogo de azar" havia aparecido no Código Penal de 1891. No período imperial, as loterias teriam sido regulamentadas pelo Decreto 357, de 27 de abril de 1844, assinado já por Dom Pedro II, que proibira, em 1882, na Lei n. 3.140 daquele ano, a venda de bilhetes na Corte. Fato é que, desde as Ordenações, havia já normativos visando controlar ou mesmo reprimir, se não as apostas, pelo menos os jogos de cartas, traduzindo a controversa relação entre os jogos, a sociedade e o direito.

5 BRASIL. **Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015.** Estabelece princípios e práticas de responsabilidade fiscal [...] Brasília: **Diário Oficial da União**., 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13155.htm. Acesso em: 27 jan. 24.

Isso porque, convertida da Medida Provisória nº 846, de 2018, da lavra do então Presidente Michel Temer, sobreveio a Lei n. 13.756, de 12 de dezembro de 2018, gerando nova modalidade de loteria no país, quais sejam as assim chamadas "apostas de quota física", a que correspondem as apostas esportivas *online*. O paradigma anterior reconhecia apenas loterias de caráter público/estatal. Em 2018, as apostas esportivas passaram a também serem consideradas loterias.

Ocorria, porém, que tal novidade não vinha acompanhada de efetiva regulamentação das atividades, sendo certo ainda que grande parte dos sítios de apostas esportivas eram sediados no exterior, em muito dificultando sua tributação, fiscalização e responsabilização em caso de danos aos consumidores/jogadores. Isto apesar de tramitar, desde 1991, o Projeto de Lei n. 442, além de outros mais recentes, igualmente visando a regulamentação das apostas privadas, isto é, alheias às loterias públicas.

Sobreveio, pois, a Lei n. 14.790, de 29 de dezembro de 2023, sancionada pelo Presidente Lula no penúltimo dia do ano, regulamentou a matéria e trouxe, entre seus dispositivos, com maior destaque, a(s) possibilidade(s) de tributação da atividade. Desde as discussões que permearam o Projeto de Lei n. 3.626/2023, que reverberou na referida lei, a arrecadação que poderia ser galgada com a tributação das *e-bets* despontou como maior argumento a favor da regulamentação.

Nesse sentido, diversos dispositivos da Lei n. 14.790/2023 dão conta especialmente a prevenção à lavagem de capitais e à evasão de divisas, como é o caso do art. 8º, II e do art. 25, I e II. Ademais, a mesma lei também acrescentou o art. 32 à Lei n. 13.756/18, prevendo agora uma "Taxa de Fiscalização", devida pela exploração comercial da loteria de apostas de quota fixa, incidindo mensalmente sobre o produto da arrecadação da casa de apostas.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal é que não há necessidade de ser feita uma fiscalização porta a porta nas empresas, prevendo em tema de repercussão geral a possibilidade da fiscalização remota o que facilita mais ainda a fiscalização dessas empresas de apostas esportivas. Referido tributo decorre claramente, como denota o próprio dispositivo, do exercício do poder de polícia destacado no art. 77 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966).

As taxas são espécie tributária e não há com cobrar tributo sem que haja lei que o estabeleça com base no princípio da legalidade destacado no art.150, I da CF/88, surgindo assim a possibilidade de regulamentar sua incidência. Na coincidência jurídica da prática dos fatos geradores na atividade comercial no mercado de apostas, nascerá a obrigação de pagar o tributo. A razão dessa previsão em lei acerca da cobrança de uma taxa de fiscalização torna-se necessário quando tal atividade estatal específica, no caso atividade de polícia, gera despesa ao estado.[6]

Se o estado tem despesas para exercer uma atividade fiscalizatória, o contribuinte precisará realizar uma contraprestação remunerando essas despesas. Pode-se destacar que o valor exigido ao contribuinte deve corresponder ao valor da despesa estatal na realização dessa atividade fiscalizatória, cujo os valores não poderão ultrapassar o custo da atividade estatal, pois há um princípio que rege tal cobrança chamado de princípio da equivalência, e isso deve ser observado pelo Fisco na aplicação da referida lei n. 13.756/18 em seu art. 32 e na devida proporcionalidade e razoabilidade da cobrança mensal do valor da taxa de fiscalização sobre o produto da arrecadação.[7]

Deverá também tal regulamentação observar o princípio da vedação ao confisco destacado no art.150, IV da CF/88, pois tratando-se das limitações ao poder de tributar, não poderá o Fisco cobrar valores maiores do que se tem de despesas, devendo observar também se a tabela em anexo na referida Lei n. 14.790/2023 está de acordo com o princípio do não confisco, e se os valores da taxa de fiscalização foram instituídos na intenção de evitar taxas exorbitantes.[8]

Além disto, o art. 31 da Lei n. 14.790/23 assinala expressamente que o valor líquido obtido na aposta esportiva será alcançado pelo Imposto de Renda, segundo uma alíquota de 15 % (quinze por cento) para as pessoas físicas (IRPF). O § 2º do referido dispositivo

6 MACHADO, H de B. **Curso de direito tributário**, 42. ed. rev e atual., São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.

7 *Id.*, *ibid.*, p. 443.

8 COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**, 18. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Genjurídico, 2022.

garantia a isenção do IR sobre prêmios líquidos abaixo da faixa de isenção – atualmente em 2 (dois) salários-mínimos, conforme Medida Provisória n. 1206/2024, publicada na última terça-feira, dia 06/02/24. O referido parágrafo, porém, foi vetado.

Ademais, a Lei n. 14.790/23 também assinalou nos termos art.51 § 1º-A que 88% da receita bruta sobre apostas (*Gross Gaming revenue*) será destinado a cobrir despesas de custeio e manutenção do agente operador da loteria de apostas de quota fixa, havendo repasses a serem realizados no total de 12% (doze por cento), destinados à educação, segurança pública, esporte, seguridade social, turismo, saúde, entidades da sociedade civil, etc. Adicionalmente o agente operador além da taxa de fiscalização, ainda terá que se submeter à tributação com relação ao seu acréscimo patrimonial fato gerador do IRPJ e as contribuições CSLL, PIS e Cofins.

Não obstante, se levanta ainda contra tal arrecadação o alegado *bis in idem* tributário incidente sobre os prêmios, verifica-se que o Brasil finalmente passa a considerar a realidade das apostas, substituindo a sanção penal (por meio da LCP) pela "sanção" tributária, uma vez que prevê processo administrativo sancionador para apuração de infrações destacado no art.38. da Lei n. 14.790/23 e ainda com pagamento de multas. Fato é que a atual legislação se aproxima do que já vem sendo feito há tempos nos países desenvolvidos. Portugal, por exemplo, disciplina a questão com uma *Lei do Jogo*, nome dado ao Decreto n° 14.643, desde 1927.[9]

Em síntese, verifica-se que a Lei n. 14.790/2023 traduz uma preocupação já sentida no cenário de virtualização da economia: a de que não se pode admitir a existência de paraísos fiscais *on-line*, intangíveis pela tributação, ainda que economicamente significativas[10]. A preocupação do Direito Digital, nesse sentido, ao envolver a tributação, é justamente de garantir um tratamento fiscal isonômico, como bem preceitua o art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

9 CANOTILHO, J. J. G. O imposto especial sobre o jogo no contexto jurídico-constitucional fiscal. *In*: MARTINS, I. G. (Coord.) O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 9-21.

10 OBERSON, X. **Taxing robots**. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence. Cheltenham, UK: Elgar, 2020.

ARTIGO

Alguns comentários à Emenda Constitucional Nº. 132/2023: O futuro da tributação sobre o consumo no Brasil e a experiência do IVA na Alemanha

Cleber José Pontes Muniz Filho

Lattes: Orcid:

Doutorando em Direito, pesquisando Direito Tributário, na Faculdade de Direito da Universidade de Passau, Alemanha, sob orientação do catedrático Prof. Dr. Rainer Wernsmann, com bolsa da FES Alemanha. Mestre em Direito (*Master of Laws*) pela mesma universidade, sob orientação do antedito professor (m.c.l., 2020). Especialista em Direito Tributário pela PUC-MG (2020). Graduado em Direito pelo Centro Universitário 7 de Setembro, em Fortaleza, Ceará (2017). Advogado. Membro-consultivo da Comissão de Direito Tributário da OAB-CE desde 2019. E-mail: cleberpontes@outlook.de

O ano de 2023 contou com movimentação intensa no direito tributário brasileiro. Com um novo Governo Federal e com renovação no Congresso Nacional, a pauta da reforma tributária ganhou rumos acima da média nos bastidores da política de Brasília, a pretexto não só de recuperar o crescimento econômico nacional, mas também simplificar, modernizar e incrementar um sistema tributário vigente praticamente desde a EC nº. 18/1965[1], a última grande reforma. Ocupando destacado espaço nos canais especializados e na grande mídia, a iniciativa logo cativou a sociedade em geral, gerando debates que perpassaram desde ambientes acadêmicos até barzinhos de esquinas, onde eventual posição contrária seria quase crime lesa pátria. Mas será mesmo que a reforma promulgada como EC nº. 132/2023[2] possui um salvo-conduto a críticas e resolverá os principais problemas da tributação sobre o consumo no Brasil? Uma resposta negativa é também uma obviedade.

Estas sucintas linhas trazem, por razões regulamentares de editorial, alguns breves comentários à reforma tributária brasileira de 2023, discutida e esperada nacionalmente há muito, e as expectativas sobre sua implementação, especialmente do imposto sobre bens e serviços (IBS), traçando para isso um paralelo com o Imposto Sobre Vendas vigente na Alemanha, em alemão *Umsatzsteuer* (*USt*), que faz o papel de imposto sobre valor agregado (IVA), segundo diretrizes da União Europeia (UE). Com esse intuito, este autor utiliza bibliografia especializada brasileira e alemã, além de julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), do Tribunal Federal de Finanças alemão (*BFH*), do Tribunal Constitucional Federal alemão (*BVerfG*), do Tribunal Europeu de Justiça (*EuGH*) e de embasamento prático-teórico adquirido no verão na Universidade de Passau durante as aulas de *USt* em disciplina respectiva ministrada pela Profa. Dra. Grube-Heyll, ex-juíza do *BFH*. Razão outra desta breve comparação é a influência do direito constitucional e tributário alemães

1 BRASIL. Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributária nacional e dá outras providências. **Câmara do Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html. Acesso em: 08 dez. 2023.

2 BRASIL.Emenda Constitucional nº 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10. Acesso em: 08 dez. 2023.

em seus respectivos congêneres brasileiros, como outrora explanado por este[3] e por outros autores[4], longe, todavia, de visualizar e reconhecer o direito estrangeiro como algo livre de problemas.

Assim como o vindouro imposto inserido na Constituição Federal pela EC nº. 132/2023 através do art. 156-A, o *USt* alemão foi concebido, por motivos de praticabilidade, como um imposto indireto incidente sobre o consumo de bens e serviços, nacionais ou importados[5], sendo constantemente reformulado a partir dos anos 1990, em razão de normas de direito comunitário para uniformizar a tributação sobre o consumo no território da UE[6]. O *USt* ao longo dos seus mais de 100 anos de vigência vivenciou problemas semelhantes aos existentes na tributação sobre o consumo no Brasil.

O art. 156-A da CF/1988, inserido pela antedita EC, exige que o IBS observe o princípio da neutralidade, enquanto, em âmbito alemão, já no ano de 1966 o *BVerfG* decidiu pela inconstitucionalidade do modelo até então adotado no *USt* com tributação em todas as fases da cadeia econômica, mas sem o direito de deduzir o montante já pago a título de imposto, ocasionando a temível cumulatividade. O tribunal, assim, entendeu que esse modelo feria o princípio da igualdade tributária, pois, a depender do número de operações realizadas na cadeia de um determinado produto, a carga tributária, em verdade, também variava devido as inúmeras cumulações de imposto sobre imposto e com isso feria-se a neutralidade[7]. No ano seguinte, a legislação foi alterada para permitir a dedução no âmbito do *USt* e a justamente por isso foi possível caracterizá-lo também como um imposto sobre valor agregado[8], nomenclatura oficialmente utilizada pela EU, tributando-se apenas o valor acrescentado entre as operações. Reiteradamente, o *EuGH* há algum tempo vem decidindo, inicialmente tomando como fonte interpretativa o preâmbulo da Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, que o princípio da neutralidade no IVA europeu compreende várias facetas[9], dentre elas, por exemplo, o tratamento igualitário, em matéria de isenções fiscais, de bens e serviços semelhantes, quando preencherem a mesma finalidade de consumo.

Encerrada a implementação da reforma tributária e com isso o fim, entre outros, do ICMS, restará a dúvida se o princípio da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços continuará aplicável como uma vertente entre a capacidade contributiva[10], ainda que presumível[11], e a garantia do mínimo existencial na tributação sobre o consumo[12], segundo o STF. Deveras, esse princípio hoje explicitamente contido no art. 155, §2º, inciso III, da CF/1988 e, em se tratando de IPI, no art. 153, §3º, inciso I, é uma peculiaridade do direito tributário pátrio[13], principalmente para resguardar de

3 MUNIZ FILHO, C. J. P. RE nº. 714.139, seletividade e essencialidade: breves comentários à luz do direito tributário alemão e do princípio da coerência-consistência. *In*: **Revista de Direito Tributário OAB/CE** [recurso eletrônico]. v. 1, nº 1, jul./set. 2022, Fortaleza: Ordem dos Advogados do Estado do Ceará, 2022, p. 46-48.; *Id*. A dogmática do imposto sobre a renda na Alemanha e sua relação com a ADI nº. 5422 e com a (não) tributação sobre verbas alimentares no Brasil. *In*: **Revista de Direito Tributário OAB/**CE [recurso eletrônico]. v. 1, nº 2, out./dez. 2022. Fortaleza: Ordem dos Advogados do Estado do Ceará, 2022, p. 46-48.

4 Cf.: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira (centenário de nascimento).** São Paulo: IBDT, 2019, p. 15ss.

5 §1 da Lei do Imposto Sobre Vendas (*UStG*): "O imposto sobre vendas incide sobre os seguintes negócios [...] 1. As entregas ou outras prestações que, mediante pagamento, um empresário realize em território nacional [...] 4. A importação de itens em território nacional [...] 5. A aquisição intracomunitária em território nacional mediante pagamento." **Bundesamt fur Justiz**. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/index.html#BJNR119530979BJNE002718123 . Acesso em: 5 jan. 2024.

6 ALEMANHA. Lei para adaptação da Lei do Imposto Sobre Vendas e outros regramentos legais ao mercado comum europeu (*Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz*), de 25 de agosto de 1992. Disponível em: https://encurtador.com.br/orGP9

. Acesso em: 4 jan. 2024.; também: artigos 112 e 113 do TFUE - UNIÃO EUROPEIA. Tratado sobre o funcionamento da União Europeia (versão consolidada). Disponível em: https://encurtador.com.br/jnCE4 . Acesso em: 4 jan. 2024.

7 Decisão do *BVerfG*, de 20.12.1966, 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63.

8 SEER, Roman. Die besonderen Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer - ein unabgestimmtes Konglomerat. *In*: **Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ)**, v. 89, p.146-155. Bonn: Stollfuß Medien, 2013, p. 146s.

9 Cf.: EuGH, Decisão C-89/81, de 01/04/1982, Disponível em: https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=de&jur=C,T,F&num=C-89/81 . Acesso em: 5 jan. 2024.; ver também: EuGH, Decisão C-316/96, de 11/06/1998, Disponível em: https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=de&jur=C,T,F&num=C-361/96 . Acesso em: 5 jan. 2024.; mais detalhes sobre o assunto cf.: NIEUWENHUIS, Helmut. Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer in der Rechtsprechung des EuGH, p. 663-672. *In*: **Umsatzsteuer-Rundschau - Zeitschrift für die gesamte Umsatzsteuerpraxis (UStR)**, v. 62. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2013, p. 663ss.

10 BRASIL. Recurso Especial nº. 714.139/SC. **Superior Tribunal Federal**. Min. Marco Aurélio, julgado em 18/12/2021, publicado em 15/03/2022. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745relator. Acesso em: 06 jan. 2024

11 MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p. 104ss.; Cf. também: ENGLISH, Joachim. Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekten Steuern. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 566ss.

12 BRASIL. Voto do Min. Edson Fachin na ADI nº. 7116, julgada em Sessão Virtual, publicado em 29/08/2022; em sentido similar ainda: CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 19. ed., rev. e ampl. até a EC n. 122/2022, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 498ss

13 BARRETO, Aline Fleury. O princípio da seletividade como contramedida ao poder de tributar: breves estudos comparados. *In*: **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, [S. l.], v. 32, n. 2, p. 66–77, 2020. Disponível em: https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/207 . Acesso em: 6 jan. 2024.

tributação desmedida bens de primeira necessidade dos contribuintes. No Brasil, a EC nº. 132/2023 reduz a zero as alíquotas dos bens a serem classificados por Lei Complementar numa Cesta Básica Nacional, além de atribuir redução de 60% da futura alíquota para uma série de bens e serviços igualmente listados pelo legislador complementar. Sendo assim, a dúvida pairaria numa eventual aplicação do antedito princípio pelo legislador sempre que este classificar itens como sendo da cesta básica, seja nacional ou regional.

Em sentido parcialmente semelhante, há na Alemanha o *USt* com alíquota reduzida para bens essenciais, legalmente catalogados, e que, vez ou outra, tem a sua aplicação contestada perante os tribunais[14]. O legislador nacional possui, contudo, sua discricionariedade reduzida devido as normas previstas pelo direito comunitário europeu[15]. Os produtos alimentícios detêm, em sua maioria, alíquota reduzida. Se o consumo pelo consumidor final, entretanto, se der num restaurante, por exemplo, aplica-se, desde 01/01/2024, a alíquota normal, em razão do fim das medidas econômicas contra a pandemia de Covid-19. Além disso, produtos de origem agrícola e silvícola, ração animal, meios de mobilidade para pessoas com condições especiais, produtos de higiene, produtos impressos e expressões artísticas e culturais também são geralmente tributados com alíquota reduzida. Em verdade, a doutrina majoritária considera que o principal critério para a aplicação da alíquota reduzida é a faceta da política sociocultural e econômica[16], enquanto o da isenção engloba também a prevenção de bitributação[17].

Não confundir, entretanto, a seletividade que ainda se faz presente por força dos arts. 155, §2º, III, e 153, §3º, I, ambos da CF/1988, com a seletividade inserida pela EC nº. 132/2023 via imposto de competência da União Federal incidente sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, cujos detalhes serão tratados em futura Lei Complementar e que foi apelidado pelos veículos de comunicação como "imposto do pecado"[18] e por economistas como "imposto seletivo"[19]. A seletividade das alíquotas nesse imposto se dá exclusivamente pelo fator prejudicialidade a bens jurídicos escolhidos pelo constituinte derivado e desconsidera, ou pelo menos coloca em segundo plano, a essencialidade dos produtos. O legislador, todavia, tem seu campo de atuação limitado pelos recém-criados §3º e §4º do art. 145 da CF/1988 e deverá encontrar uma boa justificativa para o tratamento tributário de determinados bens e serviços.

Quase como um spoiler da reforma tributária, alguns ministros do STF, recentemente inclinaram-se até mesmo a correlacionar seletividade, essencialidade e capacidade contributiva para inferirem que norma tributária que afeta bruscamente uma produção poderia ser declarada inconstitucional por causar demasiada elevação nos custos repassados em forma de preço ao consumidor final[20].

Na Alemanha, poder-se-ia falar em comparável seletividade do dito Imposto Seletivo (IS) do art. 153, VIII, da CF/1988, quando da abordagem dos impostos específicos sobre o consumo, que incidem, por exemplo, sobre cerveja (*Biersteuer*), tabaco (*Tabaksteuer*) ou energia elétrica (*Stromsteuer*), também uniformizados pelo direito comunitário europeu. Ao *USt*, portanto, carece a seletividade apregoada pelo novo Imposto

14 Decisão do BFH, V R 43/14, V R 7/15, de 10/05/2017. Disponível em: https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201710152/ . Acesso em 6 jan. 2024.; ver também: Decisão do BFH, V R 38/21, de 23/02/2023. Disponível em: https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202310101/ . Acesso em 6 jan. 2024.; ver também: Decisão do BFH, V R 49/04, de 09/02/2006. Disponível em: https://datenbank.nwb.de/Dokument/195699/ . Acesso em: 6 jan. 2024.

15 LEIPOLD, Carsten. Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer?. *In*: **Umsatzsteuer-Rundschau - Zeitschrift für die gesamte Umsatzsteuerpraxis (UStR)**, v. 58. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2009, p. 586ss.

16 KRAEUSEL, Jörg. §12 UStG (Kommentar). In: **REIß, Wolfram; KRAEUSEL, Jörg; LANGER, Michael** (org.). Umsatzsteuergesetz - UStG mit Nebenbestimmungen - Gemeinschaftsrecht - Kommentar. 188ª atualização. Bonn: Stollfuß Medien, 2023. Notas 28ss.; Cf. também: TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung, v. 2, 2. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2003, p. 998ss.

17 BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, **Henning. Steuerrecht**. 24. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2021, p. 503-504.

18 LIMA, Bianca. Reforma tributária: 'imposto do pecado' sobre petróleo e combustível pode render R$ 9 bi ao governo. Estadão, 2023. **Jornal do Estadão**. Disponível em: https://www.estadao.com.br/economia/reforma-tributaria-imposto-do-pecado-sobre-petroleo-e-combustivel-pode-render-r-9-bi-ao-governo/ . Acesso em: 6 jan. 2024.

19 BRASIL. Appy diz que Imposto Seletivo não tem objetivo de arrecadar. **Infomoney, 2023**. Disponível em: https://www.infomoney.com.br/politica/appy-diz-que-imposto-seletivo-nao-tem-objetivo-de-arrecadar/ . Acesso em: 6 jan. 2024. ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. *In*: Novos estudos CEBRAP, v. 37, n. 2, p. 213–244, maio 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.25091/S01013300201800020003>. Acesso em: 7 jan. 2024.

20 BRASIL. Ação de Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 5553. **Superior Tribunal Federal.** Min. Gilmar Mendes na, proferido em 15/12/2023. Disponível em: https://site.mppr.mp.br/meioambiente/Noticia/STF-Julgamento-da-ADI-5553-sobre-isencao-tributaria-sobre-agrotoxicos-e Acesso em: 7 jan. 2024.

Seletivo brasileiro. Parte da crítica a eles reside na falta de regra e consequência para a escolha dos bens tributáveis, contando apenas com forte apego à tradição de cobrança secular[21]. Além disso, tais impostos específicos sobre o consumo compõem a base de cálculo do *USt*, fazendo assim com que haja cobrança de imposto sobre imposto, por previsão legal do §10 da *UStG*[22]. Semelhantemente deliberou o constituinte derivado brasileiro que o IS comporá a base de cálculo, dentre outros tributos, do IBS (art. 153, §6º, IV, da CF/1988).

Ademais, o conteúdo principiológico da CF/1988 também cresceu com as alterações trazidas pela EC nº. 132/2023, com destaque para a inserção expressa do princípio da justiça tributária e da defesa do meio ambiente. Sendo assim, mesmo que as normas constitucionais relativas ao ICMS e ao IPI saiam do mundo jurídico num futuro próximo, ainda seria possível defender que a tributação sobre o consumo deve continuar a guiar-se pela seletividade e pela a essencialidade dos bens e serviços, e que eventual tratamento injustificado e discriminatório pode sim ser alvo de controle, principalmente, pelo STF. Isso seria comparável ao que ocorreu em constituições passadas, quando não havia versão expressa do princípio da capacidade contributiva e, apesar disso, a sua ideia estava mantida no ordenamento jurídico[23].

Conclui-se, enfim, que tanto a expressão "direito bom é direito velho" quanto o popular entendimento no Brasil que o novo sempre é melhor não são tão fidedignos. O Sistema Tributário Nacional movimenta-se constantemente pela força gravitacional das novas normas, da superação ou não de entendimentos jurisprudenciais e doutrinários e das alterações socioeconômicas, de modo que problemas novos virão, como é o caso da equiparação para fins de alíquotas reduzidas e de isenções, do creditamento ao longo da cadeia produtiva, das limitações das arestas da seletividade e, até mesmo, do (novo) federalismo fiscal e sua distribuição de receitas tributárias, algo que também ocorre no Velho Mundo. A reforma tributária de 2023 ainda renderá muitos debates e precisará atender com uma boa legislação complementar as expectativas criadas na população e nos profissionais da área.

21 TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, v. 2, 2. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2003, p. 1044ss.

22 §10 UStG: "(A base de cálculo) [...] é medida de acordo com o montante pago a título de preço. Preço é tudo o que com/põe o valor a título de contraprestação que pelo negócio o empresário receba ou deva receber do adquirente ou de alguém diverso [...]"; Lei do Imposto Sobre Vendas (*UStG*), Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/index.html#BJNR119530979BJNE002718123>. Acesso em: 7 jan. 2024.

23 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. rev. e compl. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Forense: Rio de Janeiro, 2010, p. 1089s.

ARTIGO

Análise das alterações trazidas pela EC nº. 132/2023 quanto à cobrança de IPVA das embarcações e aeronaves e da consolidação – ou será que não? – da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema

Leonardo Gadelha Costa

Lattes: Orcid:

Possui graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza (2004), especialização em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (2008) e mestrado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (2012). Tem experiências nas áreas de Direito Tributário, Trabalhista e Previdenciário. Fortaleza-CE. E-mail: advleonardogadelha@gmail.com.

Há mais de 30 anos de discussão no Brasil, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 132/2023[1], referente à reforma no Sistema Tributário Nacional.

Amplamente divulgado por todas as mídias, a reforma tributária teve como principal objetivo a unificação de tributos da esfera federal e estadual que se iniciará a partir de 2029 e será gradativamente integrada ao longo do período de transição que perdurará até o ano de 2033, ano este que estará em pleno vigor o novel sistema tributário e a extinção definitiva dos tributos atuais e de suas legislações correlatas.

Consideramos que a EC nº 132/2023 trouxe um novo lufar ao nosso sistema tributário nacional, principalmente quanto ao impacto tributário direto na cadeia produtiva de bens e serviços e os seus reflexos no respectivo consumo daqueles pelos contribuintes, porém, muitas outras questões ainda dependem de uma legislação complementar a ser realizada pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal até o início do período de transição.

Em que pese a reforma ter como objetivo viabilizar um sistema tributário nacional que busque gerar uma redução da burocracia e da carga tributária, além de uma maior atratividade de investimentos no país, gerando emprego e renda para a população, abordaremos um ponto que foi inserido nessa reforma que tende a reascender uma discussão jurídica consolidada no âmbito do Plenário do STF, haja vista as alterações que foram dispostas no âmago conceitual do Imposto de Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

Para que possamos ter uma melhor compreensão, faz-se mister tecermos uma sucinta análise histórica do surgimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e a sua inclusão na Carta Política de 1988.

1 BRASIL.Emenda Constitucional nº 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10. Acesso em: 08 dez. 2023

Inicialmente, o IPVA foi criado em substituição a antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, criada pelo Decreto-Lei nº. 999/1969[2]. A TRU foi instituída pela União e tinha como fato gerador o registro e licenciamento de veículos automotores, sendo devida, portanto, a todos os proprietários de veículos motorizados. O produto da arrecadação da taxa seria para cobrir gastos de conservação, melhoramentos e sinalização de vias públicas, sendo essa arrecadação partilhada entre os Estados, Municípios e Distrito Federal.

Com o término do regime militar e com o início do processo de redemocratização do país, objetivou-se um novo imposto que pudesse substituir a TRU. Em 1985, seguindo os moldes da antiga taxa com algumas modificações, o Estado de São Paulo aprovou a Lei nº. 4.955/1985[3], que instituiu o IPVA no Estado. No mesmo ano, o Estado do Ceará aprovou a criação do IPVA[4] e, a partir do ano de 1986, os demais Estados foram instituindo a cobrança do tributo em seus territórios.

Com a instituição do IPVA de forma espraiada pelos Estados, o Congresso Nacional resolveu inseri-lo na Constituição Federal por meio da EC nº. 132/2023, alterando a redação original do artigo 155.

Após essa breve digressão histórica que levaram os legisladores a criarem e instituírem o IPVA e a sua posterior inclusão na Constituição de 1988 é que poderemos confrontá-la com as inserções que foram introduzidas no imposto pela EC nº. 132/2023.

Pontualmente, abordaremos sobre a novel redação do inciso III do §6º do art. 155 da CF[5], dada pela EC nº. 132/2023, onde determina a incidência do IPVA sobre veículos automotores *aquáticos* e *aéreos*. Inicialmente, faz-se mister dispormos o conceito do que seria um '*veículo automotor*', conforme explicitado no Anexo I da Lei nº. 9.503/97[6] (Código de Trânsito Brasileiro – CTB):

> VEÍCULO AUTOMOTOR – **veículo a motor de propulsão a combustão, elétrica ou híbrida** que circula por seus próprios meios e **que serve normalmente para o <u>transporte viário de pessoas e coisas</u> ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas**, compreendidos na definição os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico). (**Grifo nosso**)

Destaco, inicialmente, que o veículo tem como destino o transporte **viário** de pessoas e bens, ou seja, que o mesmo venha a circular por uma **via**. O Anexo I da Lei nº. 9.503/97 nos apresenta o conceito do que seria '*via*': VIA – superfície por onde transitam veículos, pessoas e animais, <u>compreendendo a pista, a calçada, o acostamento, ilha e canteiro central.</u> Portanto, pela análise desses conceitos, observamos que o veículo automotor transitará em vias *terrestres*, sejam locais, urbanas, rurais, arteriais ou coletoras, conforme as especificidades e os conceitos que o Anexo I da Lei nº. 9.503/97 nos remete para cada um.

O que nos causa espécie é a extensão do conceito de '*veículos automotores*' que próprios dos meios terrestres, para albergar outras espécies que transitam nos meios *aquáticos* e *aéreos*, conforme foi disposta na redação da norma constitucional pela EC nº. 132/2023.

Quando nos referimos a locomoção e a circulação no meio *aquático*, estamos falando de '*embarcações*' em sentido lato, onde se insere todas as espécies de estruturas marítimas que permite o transporte de pessoas ou bens sobre águas navegáveis, dotados ou não de propulsão própria. O inciso V do art. 2º da Lei nº. 5.937/97[7] define o que seria '*embarcação*':

---

2 BRASIL.Decreto lei nº 999 de 21 de outubro de1969. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sôbre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. **Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/19651988/del0999.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20999%2C%20DE%2021%20DE%20OUTUBRO%20DE%201969.&text=Institui%20Taxa%20Rodovi%C3%A1ria%20%C3%9Anica%2C%20incidente,ve%C3%ADculos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias. Acesso em: 08 dez. 2023.

3 BRASIL. Lei nº 4.955 de 27 de dezembro de 1985. Partes vetadas pelo Senhor Governador do Estado e mantidas pela Assembléia Legislativa, do projeto que se transformou na Lei n.º 4.955, de 27 de dezembro de 1985, que institui a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. **Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1985/original-lei-4955-27.12.1985.html#:~:text=Partes%20vetadas%20pelo%20Senhor%20Governador,a%20Propriedade%20de%20Ve%C3%ADculos%20Automotores . Acesso em: 08 dez. 2023

4 O Estado do Ceará instituiu a cobrança do IPVA por meio da Lei Estadual nº. 11.150/85. Atualmente, o tributo é regido pela Lei Estadual nº. 12.023/92.

5 BRASIL.Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm .Acesso em: 08 dez. 2023.

6 BRASIL. Lei nº 9.503 de 23 de setembro de 1985. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. **Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503compilado.htm . Acesso em: 08 dez. 2023.

7 BRASIL. Lei nº 9.597 de 11 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e dá outras providências. **Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9537.htm . Acesso em: 08 dez. 2023.

> "V – Embarcação – **qualquer construção**, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e **suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não**, transportando pessoas ou cargas."

Além do aspecto conceitual, ressaltamos que todas as embarcações brasileiras deverão ser inscritas/registradas nas Capitanias dos Portos ou nos órgãos subordinados a fim de se obter o Título de Inscrição de Embarcação – TIE (Lei nº. 7.652/88[8]).

Dessarte, não se é possível a expansão interpretativa de características e conceitos específicos e particulares que carregam determinados bens em si – como são definidos os '*veículos automotores*' - para outros que se encontram devidamente definidos em legislação infraconstitucional vigente, da forma como fora disposta no inciso III do artigo 155 quanto aos ditos '*veículos automotores aéreos*' ante o conceito de *aeronaves* disposto no art. 106 da Lei nº. 7.565/86[9] (Código Brasileiro da Aeronáutica – CBA) como:

> Art. 106. Considera-se aeronave todo **aparelho manobrável em vôo,** que possa sustentar-se e **circular no espaço aéreo**, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.

Por conseguinte, a locomoção e a circulação daqueles dar-se-ão no *espaço aéreo*, não se permitindo, portanto, uma vinculação daquele meio específico com os motivos e as finalidades próprias que levaram a instituição do IPVA. Além disso, o registro das aeronaves civis se formaliza junto a Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC (Lei nº. 11.182/2005[10]).

Ademais, observamos que em nenhum momento as *embarcações* e as *aeronaves* são objetos de inscrição ou registro por parte dos Municípios ou dos Estados. Dessa forma, não é possível a atribuição de competência aos Estados para legislar sobre elementos que são intrínsecos a competência privativa da União quanto a "*navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial*".

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a respeito da impossibilidade de aplicação extensiva das hipóteses de incidências do IPVA para os proprietários de embarcações e/ou aeronaves. O RE 134.509[11] e o RE 255.111[12] consagraram a tese de que as embarcações e aeronaves não estão sob o jugo da cobrança do IPVA. Por último, o RE nº. 379.572[13] reafirmou a jurisprudência anterior do STF[14].

No entanto, em face das alterações do texto constitucional advindas com a EC nº. 132/2023 em relação a expansão interpretativa da estrutura lógico normativa nuclear que se depreende do IPVA, provavelmente o STF será instigado a se debruçar novamente sobre o tema para que se consolide – quiçá, pela última vez – a segurança jurídica para os proprietários de embarcações e aeronaves no país.

---

8 BRASIL. Lei nº 7.652 de 3 de fevereiro de 1988. Dispõe sobre o registro da Propriedade Marítima e dá outras providência. **Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7652.htm . Acesso em: 08 dez. 2023.

9 BRASIL. Lei nº 7.565 de 19 dezembro de 1986. Dispõe sobre o Código Brasileiro de Aeronáutica. **Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7565compilado.htm . Acesso em: 08 dez. 2023.

10 BRASIL. Lei nº 11.182 de 27 setembro de 2005. Cria a Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC, e dá outras providências. **Diário Oficial daUnião.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Lei/L11182.htm .Acesso em: 08 dez. 2023.

11 BRASIL. Recurso Especial nº 134.509. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751219242. Acesso em: 08 dez. 2023.

12 BRASIL. Recurso Especial nº 255.111. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3488839 . Acesso em: 08 dez. 2023.

13 BRASIL. Recurso Especial nº 379.572. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713 .Acesso em: 08 dez. 2023.

14 inconstitucionalidade da cobrança de IPVA para embarcações e aeronaves pela Lei nº. 12.023/92 do Estado do Ceará. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12391440&pgI=6&pgF=10 . Acesso em: Acesso em: 08 dez. 2023.

ARTIGO

Princípio do desenvolvimento nacional sustentável na Reforma Tributária

Francisco Fernando Antonio Albuquerque Lima

Lattes: Orcid:

Advogado. Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (2005). Atua em questões relacionadas ao Direito Público, com ênfase em Direito Tributário, Crimes Tributários, Direito Regulatório, Contratações Públicas e Improbidade Administrativa. Membro das Comissões de Estudos Tributários e de Direito Administrativo da OAB/CE (2022/2024). E-mail: adv.albuquerque@gmail.com

A despeito das merecidas críticas à Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023[1], não se nega a existência de intenções positivas, entre as quais destacamos a inclusão da "defesa do meio ambiente" como Princípio próprio ao Sistema Nacional Tributário, fazendo-o especialmente através da inserção do §3º do Art. 145 da Constituição Federal.[2]

Outrossim, ainda que o novel texto constitucional faça alusão unicamente à "defesa do meio ambiente", trata-se de aspecto que não pode ser interpretado isoladamente, mas sim harmonicamente com o "desenvolvimento econômico" e o "desenvolvimento social", os quais "devem ser ajustados numa correlação de valores onde o máximo econômico reflita igualmente um máximo ecológico"[3].

Tais aspectos compõem o Princípio do Desenvolvimento Nacional Sustentável, cujo ideário teve início a partir de pautas ambientais, proclamando-se durante a Conferência da Organização das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, realizada em Estocolmo (1972), que "O desenvolvimento econômico e social é indispensável para assegurar ao homem um ambiente de vida e trabalho favorável e para criar na terra as condições necessárias de melhoria da qualidade de vida" (Princípio 9).

A introdução do Princípio do Desenvolvimento Nacional Sustentável no Ordenamento Jurídico Brasileiro se deu de forma implícita pelo Poder Constituinte Originário, fazendo-o através de seu Preâmbulo da Constituição Federal de 1988, do inc. II de seu Art. 3º, entre outros dispositivos que tratam de competências legislativas relacionadas à elaboração, cooperação e execução de planos de desenvolvimento econômico e social (Art. 21, inc. IX e Art. 23, par. único).

Com maior ênfase, o Art. 170 da CF/88 dispõe que a Ordem Econômica atenderá aos Princípios de Defesa do Meio Ambiente (inc. VI) e de Redução das Desigualdades Regionais e Sociais (inc. VI), o que representa uma clara associação entre economia, meio ambiente e desenvolvimento social.

No âmbito infraconstitucional, o Desenvolvimento Nacional Sustentável se encontra inserido em diferentes searas, entre as quais destacamos (i) o "reconhecimento

1 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 12 fev. 2024.

2 BRASIL.Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm .Acesso em: 12 fev. 2024.

3 DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2007, p. 132.

do empreendedorismo inovador como vetor de desenvolvimento econômico, social e ambiental" (Lei Complementar nº 182/2021[4]), (ii) a inserção do "desenvolvimento nacional sustentável" como Princípio inerente às contratações públicas (Lei nº 14.133/2021[5]) e (iii) o estabelecimento da "preservação do meio ambiente com o desenvolvimento econômico e social" como diretriz para "Elevar a renda e a qualidade de vida da população brasileira com redução das desigualdades sociais e regionais" (Decreto nº 10.531/2020[6]).

No campo da Política Tributária, que tem o propósito primário promover a arrecadação, o que não impede que seja utilizada como instrumento de intervenção estadual, hipótese na qual o tributo assume caráter extrafiscal, destinando-se assim à "estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios ou incentivos fiscais"[7].

Antes mesmo da Reforma Tributária, a Constituição Federal já estabelecia tributações em caráter extrafiscal, o que o fez quando da definição de tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas (Art. 179), da manutenção da Zona Franca de Manaus (ADCT, Art. 40), da aplicação do Princípio da Essencialidade na fixação das alíquotas do IPI e do ICMS (Art. 153, § 3º, inc. I; Art. 155, § 2º, Inc. III), e da progressividade do ITR e do IPTU em razão da subutilização da propriedade territorial (Art. 153, § 4º, inc. I; Art. 156, §1º, Inc. II e Art. 182, §4º, Inc. I), além da possibilidade da União instituir tributos não uniformes com vistas à "promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País" (Art. 151, inc. I), bem como a possibilidade de "Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência" (Art. 146-A).

Com maior ênfase, a Constituição Federal previa ainda a possibilidade de instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Art. 149), a qual consiste em importante ferramenta de gerenciamento econômico e comunitário capaz de induzir o comportamento dos mercados tributados.

Com o advento da EC nº 132/2023, atribuiu-se à União a possibilidade de instituir Imposto sobre atividades econômicas "prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" (Art. 153, inc. VIII), o qual passou a ser conhecido como "Imposto Seletivo", o qual deriva do Princípio Poluidor-Pagador[8].

A associação entre Tributação e Desenvolvimento Nacional Sustentável resta ainda perceptível na medida em que a Reforma Tributária promoveu as seguintes introduções: a concessão de incentivos regionais de ordem tributária observará – quando possível – os critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (Art. 43, §4º); a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, o qual terá com propósito reduzir as desigualdades regionais e sociais, devendo ser priorizados os projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (Art. 159-A, §2º); a manutenção do "regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono ..., a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis" (Art. 225, inc. VIII); a instituição do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e do Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, os quais terão o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas nestes (ADCT, Art. 92-B, §§2º e 6º).

Enquanto Princípio, o Desenvolvimento Nacional Sustentável passa a consistir no mandamento nuclear de um Macrossistema Jurídico que engloba indissociavelmente as searas econômica, social e ambiental, as quais deverão se interconectar de forma

4 BRASIL. Lei complementar nº 182 de 01 de junho 2021. Institui o marco legal das **startups** e do empreendedorismo inovador; e altera a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp182.htm .Acesso em: 12 fev. 2024.

5 BRASIL. Lei nº 14.133 de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 12 fev. 2024.

6 BRASIL. Decreto nº 10.531 de 26 de outubro de 2020. Institui a Estratégia Federal de Desenvolvimento para o Brasil no período de 2020 a 2031. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10531.htm .Acesso em: 12 fev. 2024.

7 DERZI, Mizabel. Notas in: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. DERZI, Misabel (atual.) 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 233.

8 O Princípio Poluidor-Pagador consiste em conceito econômico-ambiental que estabelece deveres dos agentes econômicos produtores pelas atividades potencialmente poluidoras, não apenas em relação aos danos efetivamente provocados, mas também pelos custos necessários à sua prevenção e pela indenização pelos utilização de ativos ambientais.

harmônica, progressiva e permanente, cabendo-lhe orientar, integrar, interpretar, limitar e sistematizar as normas jurídicas que lhe são próprias, conferindo-lhes sentido e coerência.

Tomando por exemplo o Imposto Seletivo, é necessário compreender que, apesar da atividade tributada ser potencialmente prejudicial à saúde e/ou ao meio ambiente, a mesma também é vetor de desenvolvimento social e econômico, devendo a sua lei instituidora sopesar tais fatores por meios alíquotas diferenciadas e de deduções legais decorrentes de investimentos em ações, pesquisas e tecnologias destinadas à reduzir impactos ambientais, os empregos gerados, a existência de projetos sociais e/ou ambientais, a prestação de compensações ambientais, a utilização de energias renováveis e o uso de matérias primas recicladas.

Importa destacar que levantamento divulgado em setembro de 2023 pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços apontou que o Custo Brasil atinge o montante de R$ 1,7 trilhão[9], o que equivale à aproximadamente 19,5% do PIB, dos quais recebem destaque negativos os fatores “Honrar tributos”[10] e a “Regulação ambiental”[11].

Tal panorama situacional demonstra que a relação entre a Política Tributária e o Desenvolvimento Nacional Sustentável se torna complexa e multifacetada, sobretudo quando tratamos de um país de dimensões continentais com uma diversidade econômica e ambiental única, paralelamente a um sistema tributário inquestionavelmente caótico[12] e que necessita promover a arrecadação para promover o equilíbrio fiscal.

Os desafios que são próprios ao Desenvolvimento Nacional Sustentável – notadamente quanto à necessidade de equalização dos interesses econômicos, sociais e ambientais – são os mesmos que repercutem na tributação socioambiental, a qual não pode se limitar à majoração da tributação das atividades potencialmente danosas, mas que também necessitam criar mecanismos de incentivos à atividades inovadores, e ainda que não sobrecarreguem setores econômicos específicos que são sensíveis à competitividade com o mercado internacional.

9 Disponível em https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2023/setembro/mdic-define-oito-eixos-de-atuacao-para-reduzir-custo-brasil/resultados_cp_custo-brasil.pdf .

10 A parcela do Custo Brasil relacionada ao pagamento de tributos atingiu R$ 512,8 bilhões, destacando-se, por exemplo, que “o contencioso administrativo tributário no Brasil equivale a 25,8% do PIB, ante 0,28% da média da OCDE; o tempo gasto para pagar impostos aqui corresponde a 1.501 horas, muito superior às 164 horas da média da OCDE” (pag. 03).

11 Neste quesito, aponta-se a necessidade de “Aprimorar a regulação referente a licenciamento ambiental”, notadamente em decorrência de excessos de normas e de procedimentos burocráticos, os quais provocam ausência de clara e insegurança jurídica “até mesmo após a obtenção da Licença Ambiental” (pag. 23).

12 Ainda há justo ceticismo quanto aos efeitos econômicos da Reforma Tributária, mormente que a sua implementação efetiva dependerá de normas regulamentadores a serem editadas pelo Congresso Nacional.

ARTIGO

Por que o Brasil não faz uma Reforma Tributária estrutural

Vicente Kleber de Melo Oliveira

Lattes: Orcid:

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (aposentado). Bacharel em Direito (UFC) e Mestre em Direito Constitucional (UNIFOR). Especialista em Direito e Processo Tributário (UVA). Sócio do IBDT/SP. Autor, entre outras obras jurídicas, do Livro: Art. 5º da CF/88: Análise Circunstanciada: Inciso por Inciso: do inciso I ao LXXVIII (Ed. Juruá: 2022). E-mail: vkoliveira@uol.com.br.

Carla Núbia Nery Oliveira

Lattes: Orcid:

Advogada OAB/CE nº 30.684, conciliadora da JFCE. Especialista em Direito Constitucional Aplicado pelo Damásio Educacional/SP. Especialista MBA em Direito Tributário pelo IBET/SP. Graduada em Direito pelo Centro Universitário São Lucas. Graduada em Gestão Pública pela UNINTER – Curitiba/PR. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE (2022-2024). E-mail: carlanubianery@gmail.com.

Sabe-se de antemão que o Sistema Tributário Nacional é regressivo, injusto, sobretudo por tributar mais o consumo e não a renda e o patrimônio**,** o que causa várias distorções de ordem socioeconômica, dificulta a redução das desigualdades sociais e regionais, prejudica o ambiente de negócios, propicia menor competitividade entre as empresas, além de prejudicar a criação de emprego e renda, impedindo o desenvolvimento econômico do País.

Tal situação é agravada pelo grande número de tributos nos três níveis de governo, aliado ao excesso de leis, decretos e atos normativos a disciplinar uma gama de situações referentes a fatos geradores, bases de cálculos, isenções, exceções e regimes tributários diferenciados, além de alíquotas variadas, sobretudo nos impostos sobre o consumo, a exemplo do IPI**,** da Cofins **e** PIS (federais), do ICMS (estadual) e do ISS **(**municipal**)** o que demanda um alto custo de conformidade para as empresas a fim de cumprirem com regularidade suas obrigações tributárias perante os Fiscos em referência.

Tudo isso leva a questionar o porquê de o Brasil não fazer uma Reforma Tributária estrutural em seu Sistema Tributário. Embora o País discuta esse tema há mais de três décadas, não o faz ou o faz apenas em parte nas chamadas Reformas Tributárias fatiadas dado que os interesses em jogo são distintos, eis que a União concentra o poder tributário em termos de competências e maior participação no bolo tributário.

Estados e Municípios que instituem e administram, respectivamente, o ICMS e o ISS, também não querem perder receita. Nesse contexto, entra em discussão o pacto federativo que deveria ser mantido entre eles. Ademais, uma Reforma Tributária que eventualmente não respeite os direitos individuais ou coletivos dos contribuintes-cidadãos e das pessoas jurídicas pode agravar ainda mais as desigualdades no campo econômico-social tão presente na sociedade brasileira.

O tema em foco nos remete obrigatoriamente a discorrer sobre a Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 18, de 1º/12/1965.[1] O Brasil, à época, sob a égide da CF/46, convivia com um conjunto de tributos que não condizia com a realidade

1 BRASIL. Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributária nacional e dá outras providências. **Câmara do Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 dez. 2023.

econômica e social do País. De 1948 a 1980, o Brasil cresceu em média 7,5% a.a. e *per capita* 4,6% a.a.[2], passou a se urbanizar e incrementar seu processo de industrialização. Havia impostos, pois, que não se coadunavam com a nova realidade, como o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações (cumulativo), substituído pelo ICM[3], não cumulativo, antecessor do atual ICMS, à época um imposto moderno tipo IVA europeu (francês) semelhante ao *Tax Sur La Valuer Ajoutee*[4]. O antigo imposto de Consumo foi transformado no IPI[5], não cumulativo e seletivo e o imposto sobre Indústria e Profissões dos Municípios transformado no ISS municipal.

Enfim, a EC nº 18/65 agrupou os impostos em quatro grupos econômicos, retratados no Quadro Mnemônico – 1, *infra*:

STN – EC Nº 18/65 – IMPOSTOS SOBRE			
Art. 7º, I e II	Arts. 8º, I e II; 9º, §§ 1º a 4º; e 10	Arts. 11, p.ú.; 12, §§ 1º e 2º, 14, I, II; e 15, p. único	Art. 16, I, II e III, p. único; e art. 17
Comércio Exterior	**Patrimônio e Renda**	**Produção e Circulação**	**Especiais (Imp. Únicos)**
II	ITR	IPI	IUCLG **(1)**
IE	IR	ICM	IUEE (**1**)
	ITBI	IOF	IUM **(1)**
	IPTU	ISTC	Imp. Ext. Guerra
		ISS	

Nota: **(1)** Impostos Únicos: IUCLG – Imposto Único s/Combustíveis Líquidos e Gasosos. IUEE – Imposto Único s/Energia Elétrica. IUM – Imposto Único s/Minerais (CTN, art. 74, I a V, §§ 1º, 2º).

Ressalte-se que logo em seguida à citada EC, foi aprovado o CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), que em Primeiro Livro incorporou o STN da EC nº 18/65, compreendendo os arts. 1º ao 95 do referido Código. Já o Segundo Livro (arts. 96 a 218) tratou das Normas Gerais de Direito Tributário. A CF/67 (EC nº 1/69), com algumas ressalvas, praticamente repetiu o STN da EC nº 18/65, conforme arts. 18 a 26 da aludida Carta Constitucional. O STN da Constituição Federal de 1988, nos termos dos arts. 145 a 156, sofreu alterações em relação ao STN da EC nº 18/65, porém, guarda grandes semelhanças a este, senão vejamos no Quadro Mnemônico – 2, *infra*:

STN – CF/88 – IMPOSTOS SOBRE			
Art. 153, I, II	Arts. 153, III, VI e VII; 155, I, III; e 156, I e II.	Arts. 153, IV e V; 155, II; 156, III.	Art. 154, II. c/c o CTN, art. 76
Comércio Exterior	**Patrimônio e Renda**	**Produção e Circulação**	**Especiais**
II	IR	IPI	-
IE	ITR	IOF	-
	IGF **(1)**	ICMS **(3)**	-
	ITCMD e ITBI **(2)**	ISS	Imp. Ext. Guerra
	IPVA		
	IPTU		

Notas: (1) **IGF** – Imposto sobre Grandes Fortunas, até hoje não foi instituído por falta de aprovação da lei complementar. **(2)** O antigo **ITBI** foi desmembrado no **ITCMD** estadual e no **ITBI** municipal. **(3)** O **ICMS** passou a ter a competência para gravar fatos geradores dos Impostos Únicos, bem como dos Impostos sobre Transporte e Comunicação de competência federal.

A PEC nº 45/2019[6] pretendia unificar cinco tributos sobre o consumo no IVA[7] Único. Porém, sob influência da PEC nº 110/2019[8] (Senado Federal), no Substitutivo da Câmara decidiu-se por instituir o IVA Dual, integrado pela CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços, federal (CF/88, art. 195, V), substituindo IPI, Cofins e PIS (federais) e o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, de competência compartilhada entre E, DF e M, substituindo ICMS (estadual) e ISS (municipal). O IBS gravará bens e serviços, tangíveis e não tangíveis, terá base ampla, alíquota uniforme, não-cumulativo, veda concessão de isenções, incidirá sobre importações e exonerará exportações e investimentos (CF/88, art. 156-A, § 1º, I, II, III, V, VI, VIII e X). Além disso, a União exigirá o Imposto Seletivo que incidirá sobre bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente (CF/88, art. 153, VIII).

2 LEITE. Antônio Dias. **Brasil: país rico: o que ainda falta.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 22.

3 EC nº 18/65, Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

4 Em Francês: "Imposto sobre o Valor Agregado".

5 EC nº 18/65, Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados. Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

6 BRASIL. Projeto de Emenda a Constituição nº 45 de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco-1993-354966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 jan. 2023.

7 IVA – Imposto sobre o Valor Agregado.

8 BRASIL. Projeto de Emenda a Constituição nº 110 de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Senado Federal**. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699 . Acesso em: 08 jan. 2023.

Sob pressão dos setores interessados (*lobbies*) o IBS admitiu redução de alíquotas de até 60% da alíquota-padrão para várias atividades econômicas (*v.g.*[9]: serviços de saúde e educação etc.), a redução de 30% para as profissões regulamentadas (*v.g.:* advogados etc.) e isenção para produtos da cesta básica, prevendo a devolução do imposto às pessoas de baixa renda (*cashback*).

A pretensão, pois, de tornar a tributação do consumo mais justa, simplificar o STN e manter a neutralidade da carga tributária, não será, certamente, o que se observará no futuro, porquanto a tributação do consumo é indireta, grava proporcionalmente mais as pessoas de menor poder aquisitivo, além de não se observar os princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade (CF/88, art. 145, § 1º, c/c o art. 153, III, § 2º, I). O grande número de atividades beneficiadas com reduções de alíquotas fará com que os demais setores arquem com a alíquota-padrão que segundo estudos apontam para mais de 27%, o que colocará o Brasil com o maior IVA do mundo[10]. Ademais, o Comitê-Gestor do IBS que distribuirá a arrecadação do imposto entre E, DF e M vulnerará a autonomia desses entes, ferindo o pacto federativo.

O mais agravante de tudo: os prazos de transição – o 1º, relativo aos contribuintes: mudança do sistema atual para o novo - de 7 anos (2026 -2032); e o 2º: arrecadação da origem para o destino – de 50 anos (2029-2078). No 1º, duas legislações simultâneas tornarão o sistema, em vez de simples, mais complexo. No 2º, um prazo irracional, pois Estados produtores (*v.g.:* SP) não aceitariam uma RT que lhes tirassem o direito previsto na Resolução-SF nº 22/1989 (parte da arrecadação fica na origem, parte no destino).

A despeito da aprovação da primeira etapa da PEC nº 45-A/2019 – Redação Final (EC nº 132/2023[11]) a RT só se completará com a edição das leis complementares e/ou ordinárias futuras. Enquanto isso, é o STN da CF/88, pouco diferente da EC nº 18/65, que continuará dando suporte ao Estado brasileiro para atender as demandas da sociedade, não se olvidando que a receita é apenas uma parte do problema, demandando controle das contas públicas também pelo lado da despesa.

9 Expressão em Latim em Português, significa: “por exemplo”.

10 Estudo do Ministério da Fazenda, divulgado em 08/08/2023, levou em conta os efeitos das mudanças na redação final da proposta e considerou dois cenários: no 1º - factível, a alíquota-padrão seria de 25,45%; no 2º - conservador, a alíquota chegaria a 27%. Tal percentual iguala ao que atualmente é cobrado pela Hungria, o mais alto dos países da OCDE que adota o IVA.

11 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

ARTIGO

Reforma Tributária – Reluz, mas ainda não é ouro: a manutenção da regressividade no sistema tributário brasileiro

Eduardo Gomes de Souza

Lattes: Orcid:

Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP (2017), Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP (2012), Bacharelando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP, cursando MBA em Gestão Tributária pela Universidade de São Paulo – USP/Esalq. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP (2024). Advogado. Consultor Tributário, especialista em Tributos Indiretos. São Paulo - SP. E-mail: eduardo_gomes_souza@hotmail.com

Depois dessa longa exposição a que ficaram sujeitos os debates sobre a Reforma Tributária, tornou-se (con)senso comum que essa é a melhor oportunidade que o Brasil tem, em muitos anos, de deixar o seu sistema tributário mais eficiente e, portanto, possibilitar condições mais sólidas para um crescimento econômico mais consistente. Apesar disso, a regressividade do sistema tributário brasileiro está mantida.

A diferença basilar entre um sistema tributário progressivo e um sistema de tributação regressivo está na base de tributação. O primeiro tem, como fonte de arrecadação principal, tributos que incidem sobre o patrimônio e a renda[1], enquanto o segundo, tem como foco da arrecadação a receita proveniente de tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços[2].

Quanto mais a base de tributação é permeável ao princípio da capacidade contributiva[3], mais progressiva ela é, e, ao contrário, ela será mais regressiva à medida em que a capacidade contributiva não consiga fazer com que quem tenha mais renda e patrimônio pague um tributo maior que aquele que tenha renda e patrimônio menores, em termos proporcionais. Daí a ideia de que sistemas tributários progressivos são socialmente mais justos.

Segundo estudo recente[4], o Brasil se mantém no grupo de países que mais tributam o consumo de bens e serviços, e essa é uma base de tributação pouco permeável à capacidade contribuitiva, o que torna o nosso sistema tributário extremamente regressivo. Um país que tem um sistema tributário regressivo, e queira ter um sistema tributário mais justo, precisa migrar da base de tributação do consumo para a base de tributação do patrimônio e renda, reduzindo aquela em detrimento desta.

1 No Brasil, estão nesse grupo os seguintes tributos: IR, IPTU, ITBI, ITCMD e IPVA

2 No Brasil, estão nesse grupo os seguintes tributos: IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS

3 O princípio da capacidade contributiva impõe, na esteira da justiça distributiva, que aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis. (SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4ªed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2012. p.167)

4 BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2021. Análise por Tributos e Bases de Incidência. **Receita Federal**. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view. Acesso em: 12 dez. 2023.

Com o texto da reforma tributária promulgado pela Lei Complementar 132/2023, a partir de 2027 iniciaremos o período de transição para implementação do IBS e da CBS em substituição ao IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS, tributos que serão totalmente extintos a partir de 2033. Estudo do Ministério da Fazenda[5] estima que as alíquotas somadas do IBS e da CBS devem totalizar de 25% a 27,5%.

Essas alíquotas estimadas confirmam o Brasil entre os países que mais tributam o consumo de bens e serviços, com chances de alcançar a primeira posição do ranking, hoje detida pela Hungria com uma alíquota de 27%. Logo, a Reforma Tributária ora aprovada não só não reduz a tributação sobre o consumo, como em sentido oposto majorará a tributação incidente sobre boa parte do consumo de serviços no país, atualmente com carga tributária nominal entre 8,65% e 14,25%.

Esse efeito da Reforma Tributária está em sentido diametralmente oposto àquele que percorrem os países que possuem sistemas tributários mais progressivos, e em que pese, está prometido para o primeiro semestre de 2024 o envio ao Congresso Nacional de Projeto para Reforma Tributária do Imposto de Renda, tal movimento tem por objetivo ampliar a arrecadação tributária, e não a migração entre as bases de tributação.

Ainda assim, é inegável que com a Reforma Tributária teremos ganhos e avanços relacionados a eficiência do sistema tributário brasileiro, e nesse sentido, ela reluz.

É a primeira vez, por exemplo, que o princípio da neutralidade[6] aparece expressamente previsto em nossa Constituição Federal. É a primeira vez, também, que o sistema tributário brasileiro fica vinculado à observância de princípios como o da justiça tributária e defesa do meio ambiente. Existirá entre nós o IS - Imposto Seletivo que poderá incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

A não cumulatividade[7] está em posição privilegiada e nunca teve o seu alcance defendido tão amplamente, além de finalmente colocarmos em prática de forma integral o princípio do destino, por meio do qual, a arrecadação do IBS será distribuída ao ente federativo de destino das operações.

Os desafios até a transição total são enormes, mas já nesse novo contexto tributário podemos encontrar fragmentos de progressividade importantes para atenuar a regressividade do nosso sistema. Ainda não é o ouro que precisamos, mas são passos importantes que podemos e devemos dar no caminho de um sistema tributário que no futuro possa ser realmente mais progressivo.

A Reforma Tributária prevê a criação da Cesta Básica Nacional, conjunto de mercadorias saudáveis e nutricionalmente adequadas, que terão alíquota 0 do IBS e da CBS e o mesmo poderá ocorrer com produtos hortícolas, frutas, ovos e serviço de transporte, com redução de 100% das alíquotas e isenção.

Está prevista, também, a possibilidade de redução das alíquotas do IBS e da CBS em 60%, para serviços de educação, saúde, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, produtos de higiene, limpeza e medicamentos.

Desonerar total ou parcialmente a tributação do consumo de bens e serviços não favorece apenas àqueles com menor capacidade contributiva, então não é propriamente um mecanismo progressivo, mas de forma indireta os beneficia em proporção maior, a medida em que uma parte considerável da renda desses contribuintes é direcionada para a compra desses bens e serviços.

---

5 BRASIL. Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária. **Ministério da Fazenda**. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf. Acesso em: 12 dez. 2023.

6 O que significa neutralidade fiscal? Significa a adoção de uma política fiscal que afasta o fenômeno da tributação como meio de interferir nas decisões dos agentes econômicos, ou pelo menos exercer o mínimo de influência possível, já que a tributação, ainda que não planejada para surtir efeitos extrafiscais, sempre acaba por direcionar as atividades dos empresários. (**HARADA, Kiyoshi. Neutralidade fiscal**). Disponível em: https://haradaadvogados.com.br/neutralidade-fiscal/. Acesso em: 12 dez. 2023.

7 O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. (**CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário**). 27ªed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2016. p.182).

Na última Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF 2017/2018) realizada pelo IBGE[8], para as famílias com rendimento de até dois salários-mínimos (à época R$ 1.908,00 mensais), as despesas com alimentação representavam 22% do total de despesas do mês. Já para as famílias com renda superior a vinte e cinco salários-mínimos (à época R$ 23.850,00 mensais), o item alimentação representava 7,6% das despesas.

E não podemos esquecer do "cashback". A Reforma Tributária, na forma como foi aprovada, permitirá que o legislador estabeleça hipóteses de devolução do IBS e da CBS às pessoas físicas, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. Mecanismo inovador, mas que a meu ver, ao perseguir a justiça tributária, enfrentará grandes desafios para estabelecer os limites e beneficiários dessa devolução.

Após o período de transição, é possível que seja alcançada ainda uma desejada simplificação de procedimentos e obrigações acessórias, assim como pode ser alcançado o tão sonhado fim da guerra fiscal[9]. Todos esses elementos em conjunto, se implementados, de fato podem deixar o nosso sistema tributário mais eficiente, racional e com mais elementos de progressividade, a depender é claro, da forma com a qual esses conceitos serão preenchidos de significado pelo legislador complementar.

A propósito, a regulamentação da reforma tributária, que já conta com dezenove grupos técnicos de trabalho, será terreno fértil para colocarmos em debate outros temas importantes para o Brasil, enquanto sociedade. É uma ótima oportunidade para o Brasil definir que tipo de alimentação quer que chegue à mesa de seus cidadãos de forma incentivada.

Ao contrário, o IS – Imposto Seletivo, está à disposição da sociedade para elevar a carga tributária dos produtos nocivos à saúde, como os alimentos ultraprocessados, e prejudiciais ao meio ambiente. Será uma ótima oportunidade para discutimos tributação de gênero, no momento de definir os bens relacionados com os cuidados básicos à saúde menstrual.

Em conclusão, a Reforma Tributária, reluz mais ainda não é ouro. A estrada para que o Brasil tenha a Reforma Tributária da qual realmente precisamos, qual seja, aquela que muda a base de nossa tributação do consumo de bens e serviços para a de renda e patrimônio, ainda é longa.

Mesmo com a Reforma Tributária, nosso sistema tributário continuará sendo preponderantemente regressivo, e continuaremos a ser um dos países que mais tributa o consumo de bens e serviços no mundo, porém, com a expectativa de uma simplificação e maior eficiência, após o período de transição, pois acreditem, não haverá nada de simples em operar um sistema tributário híbrido, no qual as operações e prestações irão repercutir diretos e deveres, ao mesmo tempo em dois sistemas jurídico-tributários.

8 BRASIL. Pesquisa POF 2017/2018 IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25598-pof-2017-2018-familias-com-ate-r-1-9-mil-destinam-61-2-de-seus-gastos-a-alimentacao-e-habitacao. Acesso em: 12 dez. 2023.

9 O fenômeno da "Guerra Fiscal" trata-se, em termos econômicos, da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à gestão de suas políticas industriais. Assim, manipular as alíquotas de determinados tributos torna-se o elemento fundamental das políticas relacionadas à atração de empresas. (FERNANDES, André; WANDERLEI, Nélio. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Em Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 37 n. 148 out./dez. 2000. p.2)

ARTIGO

Reforma Tributária: Emenda Constitucional nº132/2023 – Extinção do ICMS e ISS

Roberta Porto Costa

Lattes: Orcid:

Especialista em Direito e Processo Tributários pelo Centro Universitário Christus (Unichristus). Graduada em Direito pelo Centro Universitário Christus (UniChristus). Professora de Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Civil da Plataforma Superprof. Advogada do escritório Tavares & Porto Advogados. 2ª Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da Região Metropolitana de Fortaleza OAB/CE (triênio 2019/2021). Membro da Comissão de Estudos Constitucionais OAB/CE. Membro da Comissão da Mulher Advogada OAB/CE. Membro da Comissão de Direito Empresarial OAB/CE. E-mail: robertaportocadv@gmail.com

O ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços) é um imposto estadual que incide sobre compras, vendas, prestação de alguns serviços e transportes. O ISS (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) é um imposto municipal que recai sobre qualquer serviço que esteja elencado na Lei Complementar nº116. Tais tributos já são bastantes conhecidos pelos contribuintes no Brasil. Porém, dentro de alguns anos, eles serão extintos do sistema tributário nacional.

Em julho de 2023, o Brasil teve uma reviravolta histórica: foi aprovada a proposta de Reforma Tributária (PEC 45/19).[1] Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, o Estado visa simplificar o sistema tributário tornando dois tributos em somente um, facilitando questões tributárias sobre consumo no país. A implementação das novas regras inicia apenas em 2026 e ficará em transição até o ano de 2033.

Uma das alterações que Emenda Constitucional nº132/2023[2] traz é que os tributos ICMS e ISS sejam substituídos por um imposto único, o qual será o IBS – Imposto Sobre Bens e Serviços. Esse imposto seria de competência dos Estados, Distrito Federal, Municípios e também precisaria de lei complementar estabelecendo seus elementos como diz o seguinte artigo: "*Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios*." Em seu inciso V, complementa que cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica, e, no inciso VII, que será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação.

O IBS será não-cumulativo e "*I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;"* Entretanto, não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento

1 BRASIL. Projeto de Emenda a Constituição nº 45 de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco-1993-354966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 jan. 2023.

2 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, como dito no Art. 156-A.

Deve-se atentar para o que se trata no inciso VII: "será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação". Hoje, o Brasil tributa bens e serviços em sua origem, porém, com o IBS, o tributo será devido no destino. Nesse ponto, é perceptível um privilégio ao estado de destino, uma vez que ele quem irá arrecadar o imposto. O quanto isso irá afetar a economia brasileira, somente o tempo dirá.

A substituição desses dois tributos é uma tentativa do Estado de tentar simplificar a vida do contribuinte. Embora haja a criação do IBS, isso não vai impactar na vida do contribuinte positivamente, a menos que o Estado decida fazer uma redução das alíquotas, pois a carga tributária será mantida. Em outras palavras, se não houver uma mudança nas alíquotas - as reduzindo, a carga tributária continuará a mesma, não beneficiando o contribuinte de forma alguma, uma vez que o tributo novo valerá pelos dois anteriores.

Entretanto, não haverá um efeito imediato quando se trata da extinção dos dois tributos, porquanto suas legislações continuarão vigentes enquanto durar a transição completa para o IBS. A agenda para o fim do ICMS e do ISS acontecerá efetivamente apenas em 2033, quando os dois tributos deixarem de existir em suas totalidades no sistema tributário. O que o contribuinte precisa realmente se atentar é de acompanhar a regulamentação do IBS, com a produção de sua Lei Complementar.

ARTIGO

Impactos redistributivos da Reforma Tributária do Brasil

Maria Lilliana Gonçalves da Silva

Lattes: Orcid:

Advogada. Escritora. Membro da Comissão da Mulher Advogada (CMA) da OAB na Subseção do Vale do Jaguaribe. Especialista em Direito do Trabalho e Previdenciário pela FVJ (2019). Graduação em andamento em História pela Universidade Estadual do Ceará - UECE (2018.2). Professora de direito administrativo do Curso Preparatório Genius Vest (2018). Graduada em Direito pela Universidade Estadual do Rio Grande do Norte - UERN (2014). Email: lillianace@hotmail.com ,

O dia 20 de dezembro de 2023 foi histórico para o Brasil, foi promulgada a reforma tributária, após mais de 30 anos de tramitação. A grande mudança foi a unificação de cinco imposto em um único imposto (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) pelos novos impostos. O CBS e o IBS, ambos estão unificados no IVA dual em dois grupos, cuja finalidade da reforma tributária é simplificar o sistema de impostos no Brasil.

Em relação à divisão e competência dos tributos, três deles são federais - os quais são arrecadados pela união - PIS, Cofins, IPI – agora unificados como Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), enquanto o ICMS dos estados e ISS dos municípios, compreendem o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), reunidos no IVA dual. Esse sistema moderno impede que a cobrança seja cumulativa ao longo da cadeia de produção e evita a bitributação.

O Imposto Seletivo (IS), apelidado de imposto do pecado, de competência da união para desestimular os consumos de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, tais como, bebidas, cigarros, combustíveis, espécie de sobretaxa, ademais, haverá a cobrança de alíquotas maiores. Esse tributo inspirado no *sin tax* norte-americano, por considerado de alto potencial ofensivo à sociedade.

A reforma tributária – PEC 45/2023[1] – EC 132/2023[2], estabelece prazos diferentes para transição até a migração completa que levará 50 anos. Será implementado suavemente, com uma *fase out*, eliminação gradual dos novos tributos até a completa extinção. Em 50 anos o imposto passa a ser cobrado no destino (venda) e não na origem (Produção) com a finalidade de acabar com a guerra fiscal e flexibilizar o sistema tributário.

> Essas mudanças têm potencial de alterar a atual arrecadação dos entes federativos. Para estabilizar as receitas dos estados e municípios com relação ao ICMS e ISS, a reforma estabelece uma transição na partilha dos valores arrecadados que durará 50 anos, entre 2027 e 2077. O IBS arrecadado será partilhado entre estados, municípios e Distrito Federal de modo a manter proporcionalmente a receita média de cada ente federativo, obedecendo a futura lei complementar.[3]

1 BRASIL. Projeto de Emenda a Constituição nº 45 de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco-1993-354966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 jan. 2023.

2 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

3 BRASIL. Reforma tributária de ponta a ponta. **Senado Noticias.** Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta .Acesso em: 08 dez. 2024.

Cabe destacar que haverá um período de transição que tem por objetivo acomodar a nova ordem fiscal. A geral, de sete anos, que alcançará toda a sociedade; específica de 50 anos para os entes federativos. Esse novo modelo fiscal com IBS e CBS elimina muitas distorções, simplifica e aumenta a transparência da tributação do consumo[4]. A partir de 2033 passa a vigorar o novo sistema, as alterações acerca do IPVA, ITCMD, e IPTU entram em vigor na data de publicação da PEC da reforma.

O objetivo, portanto, da reforma tributária é reduzir o ônus fiscal e garantir a renda, para que haja um sistema que liberalize as exportações e os investimentos, além de promover a competitividade das empresas, o que leva ao crescimento econômico do Brasil. O CBS e o IBS são impostos do gênero IVA que impedem o "efeito cascata" que pode fazer com que o mesmo imposto seja pago várias vezes no processo de produção ou distribuição do mesmo bem.

O modelo de imposto, IVA, que já é utilizado em mais de 100 países, foi introduzido na década de 60 na Dinamarca, Alemanha e França, na década de 70 a Comunidade Europeia ordenou que os impostos dos estados membros fossem obrigatórios. Nesse sistema, o consumidor sabe quanto de imposto pagará no produto final. A existência dessa tributação oculta engessa o sistema tributário.

A implementação começará em 2026, porém a transição será concluída em 2033 para permitir benefícios fiscais do IBS. Até lá, há um período de transição e regulamentação de diversos trechos. A lei complementar definirá isenções do IBS e CBS para produtos da cesta básica nacional, bem como serviços que podem receber desconto de 30% se prestados por profissionais liberais como advogados e médicos.

Desde a restauração da democracia foi a primeira reforma tributária que buscou colocar fim ao atual sistema de imposto criado em 1960. Cabe destacar que a reforma tributária não foi um ato autoritário do governo. Além disso, revela a força da democracia brasileira. Uma conquista histórica, um avanço na legislação que cria um modelo que acabará com o acúmulo de resíduos tributários ao longo da cadeia de consumo.

É inegável os desafios da reforma tributária, e muito se pensou e se discutiu até a aprovação da posposta final pelo Congresso Nacional, para tanto, instituindo um novo modelo tributário, o qual visa crescimento econômico-fiscal do país, considerando evolução social-tecnológica. No entanto, o objetivo é o crescimento econômico, desoneração das exportações, segurança jurídica, transparência e o fim da guerra fiscal.

O Brasil não tinha um sistema tributário nacional. Na década de 50 foi elaborado o anteprojeto do Código Tributário Nacional - CTN por Rubens Gomes de Sousa. A Emenda Constitucional nº 18/1965[5], instituiu um sistema tributário integrado no plano econômico e jurídico, uma década depois, nascia a Lei 5.172/66[6]. O atual sistema obsoleto precisava ser corrigido. Além disso, a reforma tributária é um passo importante para um sistema mais justo e eficiente, compatível com a realidade econômica do Brasil.

Vale dizer que esse sistema do IVA aplicado em outros países gerou resultados positivos, e logo se espalhou na Europa. Importar esse modelo para Brasil gera impactos diversos, positivamente a vantagem seria o fim da guerra fiscal e a ocorrência do efeito cascata, negativamente, ajustes dolorosos para empresas e indivíduos. O Brasil terá o IVA mais caro do mundo, significa dizer que a reforma vai necessariamente aumentar os impostos.

É notório que os avanços sociais e tecnológicos impactam as relações humanas, bem como as condutas jurídicas, todavia, implantar o IVA brasileiro que visa simplificar os impostos, e também substituir um sistema obsoleto de tributação que aumentava a desigualdade, o qual travava o desenvolvimento econômico e social do Brasil. Aprovada a reforma tributária como pacto social e federativo, haja vista a função social redistributiva do país, a fim de equalizar o sistema tributário brasileiro.

4 BRASIL. Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. **Senado Notícias**. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas -dependem-de-novas-leis> Acesso em: 08 dez. 2023.

5 BRASIL. Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributária nacional e dá outras providências. **Câmara do Deputados.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacao-original-1-pl.html . Acesso em: 08 dez. 2023.

6 BRASIL. Lei nº 5. 172 de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm . Acesso em: 08 dez. 2023.

ARTIGO

Exclusão das subvenções para investimento no cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL na lei nº 14.789/2023 – Repetir o óbvio ou espaço para litigiosidade?

João Paulo Maia de Alencar Tavares

Lattes:

Contabilista graduado pela Universidade Federal do Ceará – UFC, graduando em Direito pela Estácio, Pós-graduado em Contabilidade e Planejamento Tributário pela Universidade Federal do Ceará – UFC e MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – FGV/RJ. É membro das comissões de Tributos Federais do CRC/CE e da Comissão de Direito Tributária da OAB/CE. E-mail: joaopaulo.tributario@gmail.com

A Lei nº14.789/2023, em seu art. 8º[1], traz o rol das receitas que deverão ser computadas na apuração do crédito fiscal de IRPJ a ser habilitado e informado na ECF 2025, relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2024. No §4º, o dispositivo afasta expressamente as subvenções do cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Sem embargo, o dispositivo parece apenas convergir para a regra matriz contida no art. 2º da Lei nº 9.430/96[2] que define a determinação da base de cálculo da estimativa com base na receita bruta.

O conceito de receita bruta está definido no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (alterado pela Lei nº 12.973/2014), e este não comporta hipótese que recepcione as subvenções governamentais. Portanto, a redação do §4º do Art. 8º da Lei nº 14.789/2023 não inova, mas teria apenas oferecido o tratamento tributário que se alinha às normas gerais de apuração do imposto.

Ainda dentro do bojo das regras que tratam da opção do pagamento mensal do IRPJ (e CSLL), o art. 2º determina que deverá ser observado o teor dos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981/95 que, em síntese, trata do mecanismo que permite suspender ou reduzir o recolhimento do valor mensal por meio da escrituração comercial (balancetes de suspensão ou redução).

A dúvida que paira sobre o tema reside em definir se o legislador ordinário ao tratar da apuração do imposto estimado na forma do art. 2º criou uma regra única composta de duas metodologias de apuração, ou existe, em algum grau, a predominância do cálculo com base na receita bruta como regra geral, em detrimento daquele performado com base nos balancetes de suspensão ou redução, na condição de opção volitiva.

1 BRASIL. Lei nº 14.789 de dezembro de 2023. Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico; altera as Leis nºs 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 14.592, de 30 de maio de 2023, e 14.754, de 12 de dezembro de 2023; e revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm Acesso em: 04 dez. 2023.

2 BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm . Acesso em: 04 dez. 2023.

A questão tem relevo na medida em que, se o entendimento predominante convergir para a existência de dois mecanismos apartados de apuração - receita bruta x suspensão/redução, seremos convidados a imaginar que, na apuração do imposto mensal, os contribuintes estariam sujeitos a tratamentos tributários distintos a depender do mecanismo de cálculo eleito.

A esse respeito, vale recordar que debate similar foi travado quando da publicação da Lei nº 13.670[3], de 30/05/2018, que entre várias alterações, introduziu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluindo no rol das vedações à compensação os débitos de estimativa de IRPJ e CSLL apurados na forma do art. 2º dessa mesma lei.

A partir disso, instaurou-se a dúvida se a nova vedação seria aplicada exclusivamente às estimativas apuradas com base na receita bruta ou alcançariam o imposto apurado com base no balancete de suspensão/redução.

A resposta veio do próprio Fisco, que por meio da Solução de Consulta COSIT nº 279[4], de 26/09/2019, assentou o seguinte:

> *SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 279 – COSIT*
>
> *Data: 26/09/2019*
>
> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMPENSAÇÃO. DÉBITOS DE ESTIMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE. Desde 31 de maio de 2018, os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL não podem ser objeto de compensação pelo sujeito passivo, inclusive nos casos em que o sujeito passivo reduza o valor da estimativa mensal por meio de balanços ou balancetes mensais de redução. Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 2006, arts. 1º, 2º, 3º, e 74, §3º, IX; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 35; ADI RFB nº 4, de 14, de agosto de 2018.*

Portanto, o entendimento do Fisco à época foi no sentido da vedação ampla à compensação, abrangendo tanto os valores apurados, seja com base na técnica da receita bruta ou mediante levantamento de balancetes de suspensão/redução, pois a técnica utilizada não transmutaria a natureza jurídica de estimativa. Esse é o teor do item 20.1 do relatório fiscal da RFB por ocasião da resposta à Solução de Consulta COSIT nº 279 :

> 20.1. Esse valor devido em cada mês poderá ser suspenso ou reduzido a partir dos balanços/balancetes mensais. Essa possibilidade constitui técnica para melhor adequação do valor a ser pago, mas não tem o condão de lhe alterar a natureza. O valor reduzido continua a ser estimativa mensal.

Também é nesse sentido a Jurisprudência firmada no âmbito do STJ sobre o alcance da vedação trazida pela Lei nº 13.670/2019 aos valores de estimativas apuradas com base nos balancetes de s

uspensão/redução. Para citar, colacionamos o teor da decisão publicada no DJ em 18/08/2023 no AgInt no Agravo em Resp nº 1.911.916-SP[5], de relatoria do Ministro Paulo Sérgio Domingues.

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. AUSÊNCIA DE VÍCIO NO JULGADO. IRPJ. CSLL. EXTINÇÃO DE CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO POR ESTIMATIVA. CALENDÁRIO DE 2018. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. NÃO CABIMENTO. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DO STF. VEDAÇÃO IMPOSTA PELA LEI 13.670/2018. RECOLHIMENTOS

3 BRASIL. Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018. Altera a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para dispor sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de álcool para fins carburantes; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. **Diário Oficial da União**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13670.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

4 Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 279, de 26 de setembro de 2019. COMPENSAÇÃO. DÉBITOS DE ESTIMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE. **Receita Federal**. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103955. Acesso em: 14 de fev. 2023.

5 BRASIL. Agravo de Instrumento no Agravo em Recurso especial nº 1.911.916-SP. Processual civil e tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. Violação do art. 1.022 do cpc/2015. Ausência de vício no julgado. Irpj. Csll. Extinção de créditos. Compensação por estimativa. Calendário de 2018. Fundamentação constitucional. Agravo interno no agravo em recurso especial nº 1.911.916-sp não cabimento. Usurpação de competência do stf. Vedação imposta pela lei 13.670/2018. Recolhimentos apurados com base em balancetes. Aplicabilidade. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201702082257&dt_publicacao=04/06/2020 . Acesso em: 14 fev. 2023. Decisão publicada no DJ em 18/08/2023.

APURADOS COM BASE EM BALANCETES. APLICABILIDADE. PROVIMENTO NEGADO. 1. No tocante à prestação jurisdicional, inexiste vício no acórdão recorrido, não ocorrendo a alegada ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015. 2. No concernente às limitações trazidas pela Lei 13.670/ 2018 com vistas a permitir a compensação no ano-calendário de 2018 dos débitos de IRPJ e CSLL, observou-se, no ponto, que a controvérsia foi decidida com enfoque eminentemente constitucional, sendo descabida a revisão do acórdão pela via do recurso especial, sob pena de usurpação de competência do Supremo Tribunal Federal prevista no art. 102 da CF/1988. 3. Consoante entendimento desta Corte Superior, a vedação à compensação de recolhimentos mensais de IRPJ e de CSLL por estimativa, prevista no inciso IX do § 3º do art. 74 da Lei 9.430/1996, deve ser aplicada, inclusive, à hipótese de recolhimentos mensais apurados com base em balancetes (suspensão/redução).

Portanto, nos parece razoável afirmar que tanto o Fisco quanto o Judiciário possuem entendimento consolidado sobre a extensão e alcance da vedação introduzida pela Lei nº 13.670/2018 sobre os valores apurados a título de estimativa, seja pelo cálculo com base na receita bruta ou com base nos balancetes de suspensão ou redução, pois a metodologia de cálculo não contamina a sua natureza jurídica.

Nesse sentido, também parece lúcido que esse mesmo entendimento deve ser adotado na exegese do art. 8º da Lei nº 14.789/2023 para afastar a tributação das subvenções para investimento na apuração das estimativas, conferindo tratamento isonômico aos contribuintes tributados com base no Lucro Real e que apuram estimativas mensais.

ARTIGO

Reforma Tributária: Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e suas possíveis implicações econômicas

Laryssa Dias da Costa Cardoso

Lattes: Orcid:

Graduanda em Direito pela Faculdade Três Marias Unidade de João Pessoa – PB. E-*mail:* ariissadias21@gmail.com

Lucas Eduardo Simplício M. Silva

Lattes: Orcid:

Graduando em Direito Pela Faculdade Três Marias Unidade de João Pessoa – PB. E-*mail:* silbradol.e@gmail.com

Fabiana Pereira Carneiro Cassiano

Lattes: Orcid:

Professora em cursos de graduação em Direito. Mestre em Ciências Jurídicas, na área de concentração em Direito Econômico pela UFPB. Advogada Especialista em Direito Tributário pelo Unipê. E-mail: carneirof.adv@gmail.com

A despeito de sua aprovação ter sido lastreada no objetivo de simplificação e racionalização do sistema tributário, o modelo aprovado através da Emenda Constitucional nº132/2023[1] pode enfrentar diversas dificuldades até que seja consolidado em nosso país, sobretudo pela necessária convivência de dois sistemas durante os anos em que perdurar a transição e necessária complementação da emenda por Leis Complementares. Ante a realidade exposta, o presente artigo de opinião busca avaliar as mudanças trazidas pelo art. 156-A da EC 132/2023, no que concerne os aspectos do Imposto sobre Bens e Serviços, especificamente sobre as implicações da ocorrência do recolhimento do tributo no destino da operação, questionando se tal modificação é hábil para reduzir/afastar a guerra fiscal entre os Estados/Municípios.

A reforma tributária tem como objetivos a redução das disparidades entre os Estados e Municípios, bem como, o combate ao que se convencionou elencar como um dos maiores males no âmbito arrecadatório, a guerra fiscal. José Matias de Sousa[2] afirma que a guerra fiscal é fruto da crise federalista do país, desencadeada pela desorganização governamental diante de insuficientes aparatos verificadores voltados às vinculações orçamentarias engessadas, responsabilidade fiscal ineficiente e grandes discrepâncias regionais, principalmente para aquelas cidades que até então eram menos desenvolvidas. No tocante ao debate em exame, mesmo após 30 anos de discussões sobre a temática, a EC 132 deixa lacunas.

Tal realidade é verificada, vez que embora a reforma tributária traga significativas mudanças na forma de arrecadação dos impostos, a forma de repasse, prevista na Constituição Federal, arts. 157 ao 162, não foi alterada, uma vez em que cada ente detém sua autonomia para exercer os mecanismos, que dispuserem, e sejam necessários para manutenção do seu exercício. Desse modo, com a unificação dos tributos federais (PIS e COFINS) e os estaduais e municipais (ICMS e ISS), que darão vez para o Contribuição sobre Bens e Serviços e Imposto

1 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 07 fev. 2024.

2 SOUSA, José Matias de. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Crise e Consequências**, 1ª Ed. Editora Atlas. São Paulo- SP, 1999. P. 233.

sobre Bens e Serviços, tendo de seguir a mesma regra de repartição de receita, prevista pela Constituição Federal, assegurando, desde a porcentagem mínima do repasse da verba arrecadada com o referido imposto, para aquele quem por direito o detém.

A partir dessa perspectiva, se faz necessário trazer as modalidades dos tipos de repartição de receita, baseado no que é descrito pelo texto constitucional. Harada[3] ensina que existem três tipos, sendo eles: a) Participação direta dos Estados, Distrito Federal e Municípios no produto de arrecadação de imposto de comp etência impositiva da União; b) Participação no produto de impostos de receita partilhada; c) Participação em fundos. Essas maneiras de distribuição têm por objetivo a independência dos entes federativos, além de focar também na melhoria dos serviços públicos.

Em uma primeira análise, é imprescindível destacar que a transição completa do sistema ao imposto IBS deve ocorrer até 2033, a fim de que ocorra a melhor adequação aos entes federativos envolvidos. Sob esse viés, antes da reforma ocorrer, os Impostos Estaduais eram responsáveis pelo recolhimento de 28% dos impostos nacionais, enquanto os municipais detinham 5,5% das arrecadações brasileiras[4]. Esses dados consistiam principalmente devido ao ICMS, pois a cota recebida do imposto pelos municípios girava em torno de 25% distribuídos entre a proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviço, e de acordo com a disposição da lei estadual, observando a porcentagem mínima para os âmbitos educacionais e equitativos dispostos no art.158 da CF.

O fator fica mais delicado ao observar que o Valor adicionado Fiscal, principal composição do IPM, de certo modo favorecia principalmente cidades que detinham significativas quantidades de indústrias, o que prejudicava os municípios menos desenvolvidos, justamente porque o município recebia de acordo com o "esforço" ao Estado do qual faz parte. De consoante modo, o Fundo de Participação do Município (parcela repassada do IR e IPI) juntamente com a cota-parte do ICMS transferidos pela União e Estados respectivamente, acarretava uma boa quantidade da receita orçamentária em relação à receita tributária, em que evidenciava a dependência municipal.[5]

Sob outra perspectiva, a implementação do IBS, que ocorrerá a partir de 2026 com alíquotas parciais, tem a premissa de aprimorar as receitas tributárias municipais, bem como as estaduais, embora não haja repartição da alíquota definida por lei até o presente momento entre estes. De consoante modo, é perceptível a inversão do que ocorria até 2023: municípios com mais habitantes tendem a "sair na frente" dos que até então concentravam o maior número de indústrias. Isso traz muitos questionamentos, principalmente porque haverá o deslocamento do capital para regiões onde se localizam mais consumidores. Quando é alterado o critério do valor adicionado e das leis estaduais pelo aspecto populacional preponderante, são evidenciadas as distorções durante a partilha, pois as maiores cidades no aspecto habitacional tendem a levar uma boa parte pecuniária[6]. Esse cenário é preocupante, pois o Brasil possui em torno de 45% dos municípios com menos de 10 mil habitantes[7], ou seja, existirão um pouco mais de 1700 cidades que terão significativas assolações arrecadatórias.

Outrossim, cabe destacar, ainda, que a futura inexistência de alguns benefícios pode acarretar numa abrupta perca de ativos fiscais, principalmente para as empresas que exercem suas atividades voltadas para a circulação de bens e serviços, responsável por

3 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 25º Ed. São Paulo – SP. Atlas, 2016. P, 99.

4 TORRES, Vitor. Quais são os Impostos federais, estaduais e municipais*?* **Contabilizei.Blog, 2023.** Disponível em: Quais são os impostos federais, estaduais e municipais? (contabilizei.com.br). Acesso em: 01 fev. 2024.

5 **distribuição da cota-parte do ICMS: compatibilidade e impacto nos orçamentos municipais**,2007. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/3634/1/RB%2035%20Reforma%20tribut%C3%A1ria%20e%20mudan%C3%A7a%20no%20crit%C3%A9rio%20de%20distribui%C3%A7%C3%A3o%20da%20cota-parte%20do%20ICMS_P.pdf. Acesso em: 01 de fev de 2024.

6 O que muda para os municípios com a Reforma Tributária?[**Registro de Live**],2023. 1 Vídeo (1h) Publicado pelo Sigma VAF. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=ZVpqelEjCks&t=1288s. Acesso 01 fev. 2024.

7 IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE** - Censo Brasileiro de 2022. Disponível em: https://basedosdados.org/dataset/08a1546e-251f-4546-9fe0-b1e6ab2b203d?table=ebd0f0fd-73f1-4295-848a-52666ad31757&utm_term=censo%20ibge%202022&utm_campaign=Trend+do+Censo+2022&utm_source=adwords&utm_medium=ppc&hsa_acc=9488864076&hsa_cam=21101952202&hsa_grp=160879691738&hsa_ad=693650899919&hsa_src=g&hsa_tgt=kwd-1414005611223&hsa_kw=censo%20ibge%202022&hsa_mt=b&hsa_net=adwords&hsa_ver=3&gad_source=1&gclid=Cj0KCQjwir2xBhC_ARIsAMTXk86tZhV-O3QH-agKLpfiqf9uSZ5UX2ep8vENvfgbmWpdmzkLeCVoqTgaAj_wEALw_wcB . Acesso em: 01 fev. 2024.

boa parte do PIB, pois abarcaria grandes impactos ao setor de serviços devido à redução empregatícia e aumento da carga tributária não proporcional. Como dito anteriormente, pelo sistema IVA Dual não se tem uma alíquota fixada, todavia o Ministério da Fazenda realizou uma estimativa em torno de 27%. A partir disso, surgem dúvidas de como procederá a relação de carga tributária x PIB, pois tal fator pode refletir na difícil aferição da capacidade contributiva repassado ao consumidor.[8]

A partir do que foi exposto, cabe aos entes federativos reinventarem maneiras atrativas com aplicações financeiras capazes de permitir o impulsionamento econômico regional. Sobre essas maneiras de investimento, podem ser destacados alguns, sendo eles: a) Títulos Públicos de longo prazo, que permitam uma rentabilidade superior à inflação e que garanta uma reserva financeira para o futuro; b) Fundos de Investimento, que tenha como foco a criação de projetos para infraestrutura, desenvolvimento social, inovação tecnológica e sustentabilidade ambiental, que sejam capazes de gerar benefícios para os contribuintes e ao meio ambiente.

Portanto, apesar da Reforma Tributária proporcionar mudanças significativas aos Entes Federativos, deve-se levar em conta muitos aspectos que precisam ser aperfeiçoados, nos quais implicam na simultaneidade do ISS, ICMS e IBS até 2033 ao passo que aqueles terão suas alíquotas reduzidas à medida que este será aumentado a partir de 2028. Sob esse pensamento, será um período economicamente decisivo, capaz de evidenciar os estados e municípios que dominarão o mercado financeiro. Tal modificação é hábil para reduzir/afastar a guerra fiscal entre os Estados/Municípios se houver a viabilização de como será aplicado o novo sistema nos anos seguintes.

8 MOREIRA, Aglaia et al. Reforma Tributária por Elas. **Ed. Jota. P. 40 ss.** ***E-book***. Disponível em: A Reforma Tributária por Elas: baixe gratuitamente ebook que discute impactos das mudanças - JOTA. Acesso 01 fev 2024.

ARTIGO

O Imposto Seletivo e suas principais controvérsias jurídicas: uma análise à luz da Teoria das Externalidades Negativas e da EC 132/2023 que alterou o Sistema Tributário Nacional

Ingridy Praciano

Lattes: Orcid:

Advogada Tributarista. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. Pós-graduada em Direito e Processo Civil pela Uni7. Pós-graduanda em Direito Tributário pela PUC do RS. Licenciatura em Letras pela UFC. Bacharela em Direito pela Uni7. Email: ingridypraciano@adv.oab.br .

Talita Moura Barreto Pontes

Lattes: Orcid:

Advogada Tributarista. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. Pós-graduada em MBA em Direito Tributário pela FGV. Pós-Graduanda em MBA em ICMS pela Faculdade CDL. Bacharela em direito pela Uni7. Email: barretotalita.adv@gmail.com

O presente artigo busca, de modo sucinto, apresentar as principais características e dilemas até então existentes através da criação do Imposto Seletivo por meio da inclusão no ordenamento jurídico do inc. VIII[1] ao art. 153 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 132/23[2].

A reforma tributária, recém aprovada pelo parlamento brasileiro, trará um novo modelo de tributação sobre o consumo, na medida em que criou um imposto que pretende desestimular a compra de bens e serviços que são considerados agressivos à saúde e ao meio ambiente.

O IS é um imposto que pretende incidir sobre aquilo que o legislador considera "externalidades negativas". O conceito criado pelos economistas e pesquisadores ingleses Arthur Cecil Pigou e Ronald Harry Coase seria adotado pelos economistas da escola de Cambridge, que desde meados de 1920 já propunham a taxação de produtos e serviços que causassem algum malefício à sociedade. Sales e Matias[3] (pág. 8, 2022) explicam da seguinte forma o propósito da abordagem pigouviana de externalidades:

> Na discussão ele se concentra nos obstáculos que impedem os recursos de uma comunidade de serem distribuídos de forma mais eficiente. Pigou reconhece que essa é uma análise difícil, porém seu propósito é prático: definir maneiras possíveis de atuação e controle do governo para induzir as forças econômicas na promoção do bem-estar econômico e do bem-estar geral de uma comunidade. É na esteira deste debate que ele desenvolve sua abordagem sobre as externalidades.

1 Art. 153 (...) VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

2 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10 .Acesso em: 08 jan. 2024.

3 SALLES, A. O. T.; MATIAS, A. L. Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental. **Revista Informe Econômico**, v. 44 n. 1, p. 146-175, 29 jun. 2022.

Portanto, essas "externalidades negativas" seriam os prejuízos causados à sociedade capazes de influenciar no seu bem-estar, como, por exemplo, poluição, obesidade, doenças, contaminação, degradação ambiental, etc. Então, o objetivo dessa tributação seria desestimular o consumo de bens/serviços ou fazer com que aqueles que consomem sejam responsáveis, de alguma forma, pagando pelos riscos e prejuízos causados por aquele tipo de produção ou consumo à sociedade.

É importante destacar, todavia, que esse modelo foi bastante criticado ao longo dos anos sob o argumento de que, embora a teoria fosse boa, na prática trazia uma série de problemas na sua implementação, por exemplo: como seria mensurado? O que poderia ser considerado ou não prejudicial? Como estabelecer uma correlação entre esse mal e a necessidade de se pagar por ele?

Uma importante questão que vem à baila é o Brasil, depois de um século da ideia dada pelos ingleses, incorporar à sua constituição um tributo que vai ter por objetivo combater as "externalidades negativas" com a amplitude da hipótese do art. 153, inciso VIII e §6º, ou seja, por meio de bens e serviços que causem mal à saúde ou ao meio ambiente, mas de uma forma muito aberta, dando pouquíssimo freio, de forma a trazer dúvidas se o objeto da tributação seria o produto em si ou a sua produção, por exemplo.

A experiência tem mostrado que taxações aleatórias, além de desviar o tributo do seu caráter extrafiscal, conduziria a um efeito exatamente oposto e indesejado à sociedade, causando sérios efeitos colaterais, a citar o aumento do contrabando, da informalidade e até de sonegação fiscal.

A princípio, os produtos considerados foco desse imposto, como é o caso das bebidas alcoólicas, cigarros e alimentos ricos em açúcar, já contam atualmente com uma alíquota majorada de IPI e ICMS, baseada na essencialidade desses produtos e na capacidade contributiva dos contribuintes. Nesse sentido, essa nova tributação não acarretaria numa automática elevação no valor das respectivas mercadorias.

Com efeito, o critério da essencialidade discutia e levava em consideração, dentre outros aspectos, a capacidade contributiva daqueles que adquiriam a mercadoria, majorando-se a alíquota dos bens considerados supérfluos e, consequentemente, pouco acessível às camadas sociais mais vulneráveis economicamente. Logo, era um imposto voltado para as classes A e B, principalmente.

Todavia, o que podemos depreender da parca redação da emenda constitucional aprovada é de que o IS, diferentemente do IPI e do ICMS, não terá dimensão voltada à essencialidade dos produtos ou da capacidade contributiva dos consumidores, na medida que o foco da tributação é exatamente a existência de externalidades negativas provocada pelo consumo de bens e serviços.

Em suma, o que temos até agora são informações muito gerais sobre esse imposto que ficou conhecido na mídia como "imposto do pecado", de forma que muitas lacunas só serão realmente superadas após a aprovação da legislação complementar. Isso porque um dos pontos discutíveis acerca da implementação do IS é justamente a discussão quanto a amplitude do conceito de prejudicial à saúde e ao meio ambiente, que precisará ser fixada mediante critérios objetivos pela legislação complementar.

Dentre seus principais aspectos e características extraídos da leitura do inc. VIII e §6º do art. 153, podemos destacar que será de competência federal, sua arrecadação será dividida com os demais entes da federação, incidirá uma única vez, deve ser calculado por fora, sem possibilidade da sua inclusão dentro da sua base de cálculo; poderá ter mesma base de cálculo e fato gerador de outros tributos e terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo serem específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*.

Permeando-se as hipóteses de aplicação, muito bem destacou a Advogada Waleska Morais Pozzani durante sua participação na mesa debate da Associação Paulista de Estudos Tributário realizada em 22/11/23[4] acerca da dúvida existente de como as regras do IS se combinariam com as desonerações presentes

4 BRASIL. Associação Paulista de Estudos Tributários. **Youtube**, São Paulo. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=b33MIUcgHfg&t=1724s > Data de acesso: 13 fev. 2024.

no texto da EC nº 132/23, as quais descrevem a redução de alíquotas de 60% a 100% incidentes sobre produtos e serviços.

Isso porque não se sabia ao certo se a incidência sobre produtos e serviços desonerados pelo art. 9º, poderiam ao final ser onerados pela aplicação do ISS, porém tal situação restou esclarecida através do texto final aprovado no §9º do art. 9º[5], que determinou que não haverá incidência do IS sobre os produtos e serviços ali agraciados com a redução de alíquota.

Após os trâmites finais, restou inconteste a não incidência sobre energia elétrica e telecomunicações pela indiscutível essencialidade desses setores e ainda sobre as armas e munições pelos valores da soberania, segurança nacional e da informação e cibernética.

O ponto fulcral das discussões remanesce sendo de que modo a descrição das hipóteses de incidências de fato corresponderia a intenção legislativa (proteção à saúde e ao meio ambiente) e não debandar-se-ia para objetivo de pura arrecadação fiscal, liame este ainda bastante frágil ante as especulações pré-regulamentação.

No âmbito do estudo prévio realizado pela Comissão de Assuntos Econômicos da consultoria legislativa do Senado Federal[6], recomendou-se que fosse conduzida trienalmente uma Análise de Impacto e Resultado Regulatório para avaliar as hipóteses, bens e serviços tributados pelo IS.

A recomendação tem como escopo o cumprimento do §16 do art. 37 da CF/88[7] que estabelece que: "*Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei.*"

A AIRR[8] é uma ferramenta do governo que visa melhorar a ação regulatória de modo a contribuir para a eficácia da ação Estatal e possui roteiro básico como, descrição do conceito, identificação dos objetivos e resultados a serem avaliados, aplicação técnica da análise de dados, discussão dos resultados e recomendações para o ciclo regulatório.

A nosso ver, sem descuidar na máxima importância do AIRR, não se pode perder de base diversos institutos ou estatísticas que fundamentam as decisões públicas e medem os impactos dos produtos e serviços à população como por exemplo, a nível nacional o IPEA[9] e internacional a OCDE[10].

Por outro olhar, a solução pode advir da descrição das hipóteses de incidência com dados mais delimitados, definição de quais produtos são prejudiciais à saúde e ao meio ambiente e o "porquê" de serem enquadrados como danosos, além de faixas de tributação específicas em contraponto ao ingrediente ou serviço que cause maior dano à saúde ou meio ambiente. No caso de bebidas, qual o nível de açúcar ou de sódio seria prejudicial? No caso de serviços de construção civil, qual o percentual aceitável de geração de resíduos? Todos os detalhes devem ser previstos de modo a se obter harmonia jurídica com o Princípio da Justa Tributação e Transparência Fiscal.

Em conclusão, não se pode perder de vista que no futuro, se atendidos os resultados alcançados, após sanadas as controvérsias, haveria então a possibilidade de extinção ou redução das alíquotas quanto a determinados produtos/serviços, dado o atendimento a sua finalidade com avaliação técnica dos resultados posto que o IS tem um caráter inevitável de política pública voltada à proteção da saúde e ao meio ambiente.

---

5 § 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º deste artigo.

6 BRASIL. Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal. **Senado Federal**. Brasília. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?codcol=38&_gl=1*xkn3vn*_ga*MTgyNTY3Nzk0MC4xNzA3ODUxNzk5*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNzg1MTc5OS4xLjEuMTcwNzg1MjQwMS4wLjAuMA Acesso wm: 13 fev. 2024.

7 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 dez. 2023.

8 BRASIL. Agência Nacional de Vigilância Sanitária**. Gov.br**, Brasília. Disponível em: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/regulamentacao/air/saiba-mais > Data de acesso: 13 de fev. de 2024.

9 Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

10 Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico.

ARTIGO

Como implantar um Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF no Brasil sem chamá-lo pelo nome

João Paulo Pedro Alves

Lattes: Orcid:

Graduação em Direito pela Faculdade de Fortaleza – Fafor (2019). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito do trabalho e Direito Tributário. E-mail: joaopaulopedroalves10@gmail.com

Um dos temas mais discutidos pelos que se debruçam na análise de nossa constituição, e em especial o sistema tributário, é a não implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, previsto no artigo 153, inciso VII da Constituição Federal de 1988.[1]

De fato, esse tributo, que cabe em tese à União, só depende de Lei Complementar para ser instituído. A redação original passou incólume pelas cento e trinta e duas emendas constitucionais que a carta passou em seus quarenta anos de vigência.

O grande tributarista professor Ricardo Alexandre costuma brincar em suas aulas que "o imposto não passa, pois, as grandes fortunas estão muito bem representadas no Congresso Nacional". Mas o fato é que tal tributo, inspirado no ISF francês, está em desuso no mundo. O Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF foi instituído em diversos países, mas a maioria deles desistiu da ideia e aboliu o imposto. É o caso de Alemanha, França, Itália, Suécia, Dinamarca, Áustria, Grécia, Holanda, Índia, Irlanda, Islândia, Tailândia, entre outros. Na França, o imposto foi extinto em 2018, no início do primeiro mandato do presidente Emmanuel Macron, após quarenta anos de polêmicas, veja o caso Gerard Depardieu. Na OCDE ainda persiste na Espanha, Suíça e Noruega. Na América do Sul resiste no Uruguai e na Bolívia. A Colômbia adotou por um tempo e desistiu.[2]

A razão dessa debandada é outra debandada, a dos super ricos, que simplesmente retiram seus capitais (quase todos voláteis e não de raiz) e os transfere para outros lugares em que não haja tal cobrança.

O fato é que a justiça social tributária não se resume a esse imposto, e em busca da progressividade a reforma tributária de 2023 inovou bastante nos tributos patrimoniais, aqueles que se pagam sobre o estoque de capital, ajudando a reduzir a desigualdade do sistema.

1 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 dez. 2023.

2 BRASIL. Por que taxar grandes fortunas é inutil no brasil e no mundo. Fábio Matos. **Metrópoles**. Disponível em: https://www.metropoles.com/negocios/por-que-taxar-grandes-fortunas-e-inutil-no-brasil-e-no-mundo. Acesso em: 08 dez. 2023.

Três tributos foram impactados dessa forma, o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbano – IPTU, teve a possibilidade de os municípios alterarem sua base de cálculo por meio de legislação local. Ora, considerando a inflação e a hipervalorização de alguns imóveis, a base de cálculo fica rapidamente defasada. Assim, proprietários de imóveis mais caros pagam o mesmo valor de áreas menos valorizadas. Corrigir essa base já é um avanço no desejo de cada um contribuir conforme suas capacidades.

Outro tributo que era exemplo de injustiça tributária e foi corrigido com a reforma foi o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, pois simplesmentes aeronaves e barcos de uso particular não pagavam imposto[3]. Isso mesmo, o cidadão comum pagava o do seu carro popular, porém, o iate e o jatinho dos super ricos não sofriam taxação. Agora com a reforma isso passa a ser possível. Uma observação: cada estado deve alterar sua lei considerando a forma como essa cobrança será feita.

Por fim, o Imposto de Transmissão causa Mortis e Doação - ITCMD, o imposto sobre heranças e doações, que passará obrigatoriamente a ser progressivo (hoje é facultativo), isto é, conforme o valor doado ou herdado mais aumenta a alíquota do imposto a pagar. Isso permite que grandes heranças paguem mais do que pequenas, o que contribui para a redução da desigualdade. Além disso, as doações e heranças de bens no exterior passam a ser tributadas, o que antes escapava do Fisco.

É um começo, e um bom começo. Até meados de 2024 deve sair a segunda parte da reforma, falando de tributação sobre a renda. Devemos ter maiores novidades.

3 BRASIL. Barcos e aviões não devem pagar IPVA, decide Supremo. **Consultor Jurídico.** Disponível em: https://www.conjur.com.br/2007-abr-12/stf_decide_barcos_avioes_nao_pagar_ipva/ .Acesso em: 08. Dez. 2023.

ARTIGO

A Reforma Tributária e as consequências do recolhimento do Imposto na Liquidação Financeira da Operação

Lucas Eduardo Simplício M. Silva

Lattes: Orcid:

Graduando em Direito Pela Faculdade Três Marias Unidade de João Pessoa – PB. E-mail: silbradol.e@gmail.com

Laryssa Dias da C. Cardoso

Lattes: Orcid:

Graduanda em Direito Pela Faculdade Três Marias Unidade de João Pessoa – PB. E-mail: lariissadias21@gmail.com

Rubens Sotero dos Santos

Lattes: Orcid:

Bacharel em Filosofia (2012) pela UFPB, Licenciatura Plena em Filosofia (2013) pela UFPB, Mestre em Filosofia (2015) pela UFPB, Doutor em Filosofia (2019) pela UFPB. E-mail: sotero.rubens@gmail.com

A Reforma Tributária vem sendo discutida no Brasil há cerca de 30 anos, tendo seus debates iniciados a partir do ano de 1994. Esse assunto é um tema de grande importância na agenda econômica do país, um de seus pontos principais seria a ideia de simplificação do sistema tributário nacional, tornando-o mais transparente e justo.

Com essa reforma, seria possível reduzir a burocracia no contencioso tributário e, um dos efeitos seria a diminuição dos custos para os contribuintes, além de estimular o crescimento econômico interno, gerando, assim, mais empregos e renda. Não obstante, haveria ainda espaço para uma redução da carga tributária, o que aumentaria a competitividade do país no cenário internacional. De igual modo, ainda podendo haver impactos nos setores mais vulneráveis da sociedade, promovendo distribuição mais equitativa.

Entretanto, o texto base da Proposta de Emenda a Constituição de nº 132, de 20 de dezembro de 2023[1], que foi aprovado, contém com um vício altamente danoso, que seria condicionar o aproveitamento do crédito a verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente na operação, que por si só pode ser capaz de afetar todo o sistema tributário pós-reforma, deixando de lado aquela ideia de simplificação e pondo em risco o novo sistema que se visa criar.

Neste artigo de opinião, exploraremos algumas implicações da reforma tributária e as consequências do recolhimento do imposto na liquidação financeira da operação. Analisaremos ainda como as mudanças no sistema tributário podem impactar a reforma que as indústrias em cadeia passaram a pagar seus tributos, considerando sempre os aspectos legais, econômicos e financeiros envolvidos.

Cumpre destacar ainda que esse estudo busca contribuir para uma melhor compreensão de o que seria de fato a reforma tributária e seus novos encargos, bem como as novas responsabilidades dos contribuintes, que de um modo direto irá atuar como uma espécie de fiscal, conforme será demonstrado a seguir.

1 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

Como mencionado anteriormente, no sistema tributário nacional antes da reforma tributária, um dos setores que mais eram afetados com a cumulatividade de tributos eram os das indústrias em cadeia, que sobre o mesmo bem incidiria o fato gerador para a cobrança de vários tributos cumulados, podendo citar aqui: CSLL, IRPJ, PIS, COFINS, IPI, ICMS, etc.

E para esse setor foi feita uma grande promessa de simplificação dos tributos bem como uma redução dos encargos tributários, ocorre que o texto aprovado não pode cumprir com essa promessa feita, vide o que diz o art. 156 – A, § 5º, II, a e b, da E.C 132: [2]

> Art. 156 – A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
>
> § 5º Lei complementar disporá sobre:
>
> II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipótese em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:
>
> o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
>
> o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação

Como pode ser visto do texto aprovado, o art. 156 – A prevê a possibilidade de que o aproveitamento do crédito ficará condicionado a verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente, criando assim uma complexidade desnecessária e uma insegurança jurídica para os contribuintes e os entes Federativos, que terão que lidar com diferentes alíquotas, bases de cálculos e regimes de compensação do novo IBS.

Além disso, é possível presumir que esse dispositivo criará distorções econômicas, e em decorrência tornará o contribuinte das indústrias em cadeia como uma espécie de fiscal, que ficará responsável pela fiscalização da arrecadação do tributo incidente sobre o seu bem, que ao mesmo tempo terá ainda a incidência de sua carga tributária.

Essa previsão poderá pôr abaixo e acabar com a ideia de simplificação do novo sistema tributário, bem como aumentar o litígio, uma vez em que o crédito do tributo só será aprovado quando confirmado o pagamento do tributo anterior incidente sobre o bem. Afetando diretamente as indústrias em cadeias de pequeno e médio porte, que terão que se adaptar ao novo sistema tributário, com alíquotas variáveis, regras complexas e diferentes regimes de compensação do IBS.

Os contribuintes terão que emitir notas fiscais eletrônicas com a discriminação das parcelas do IBS, calcular o imposto devido em cada operação ou prestação, apurar os créditos e os débitos do imposto, recolher o imposto aos cofres públicos, prestar constas ao Comitê Gestor, entre outras obrigações assessórias. Essas exigências podem gerar um custo operacional e administrativo para os contribuintes, que terão que investir em sistemas informatizados, contabilidade e assessoria jurídica para cumprir as normas do IBS.

Em suma, o art. 156 – A, § 5º, II, a e b, da E.C 132[3], pode ser considerado um dispositivo que traz mais problemas do que soluções para o novo sistema tributário nacional, pois ele irá criar uma complexidade desnecessária e insegurança jurídica para os contribuintes, em especial o setor das indústrias em cadeias, que terão que lidar com diferentes alíquotas, bases de cálculos e regimes de compensação do IBS.

Nesse sentido, é perfeitamente possível extrair que o novo sistema tributário nacional não irá cumprir com aquela promessa de simplificação na cobrança do tributo, nem tão pouco na forma em que ele é cobrado dos contribuintes, porquanto estiver em vigência essa previsão em seu texto.

Uma alternativa seria adoção de mais simples e

2 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

3 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

eficiente seria adotar uma alíquota única e uniforme para o IBS, desde o início da sua vigência, e distribuir a receita do imposto entre os Municípios, Estados e a União, de acordo com critérios objetivos e transparentes que levassem em conta a origem e o destino dos bens e serviços, bem como as necessidades e as capacidades de cada ente Federativo. Essa solução evitaria a multiplicidade de alíquotas, bases de cálculo e regimes de compensação, e garantiria uma maior harmonização, simplicidade e neutralidade do sistema tributário nacional.

ARTIGO

Imposto Seletivo: uma Análise à luz do Código Tributário Nacional – CTN e da natureza jurídica do tributo

Guilherme Augusto Castro de Oliveira

Lattes: Orcid:

Possui graduação em Ciências Contábeis e em Direito pelo Centro Universitário 7 de setembro (2014 e 2020), Especialização em Gestão e Planejamento Tributários pela mesma instituição (2015); atualmente cursa o Bacharelado em Matemática na Universidade Federal do Ceará (UFC), 8º semestre. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Previdenciário, Tributário e Sucessório. Perito Judicial Contábil com ênfase em Perícia Contábil Trabalhista junto ao TRT7; membro da Comissão de Tributos Federais do CRC/CE, membro da Comissão de Estudos sobre a Reforma Tributária do CRC/CE. Possui cursos de especialização em Análise e Ciência de dados com ênfase em Machine Learning, visando atuação em consultorias de contabilidade de custos com uso de Inteligência Artificial. E-mail: guilhermeaco1@gmail.com.

Ingridy Praciano Fernandes Teixeira

Lattes: Orcid:

Possui graduação em Direito pelo Centro Universitário 7 de setembro (2020), Especialização em Direito e Processo Civil pela mesma instituição (2021); Licenciatura em Letras pela Universidade Federal do Ceará, UFC (2022). Advogada Tributarista. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE. Atualmente cursa Pós-graduação em Direito Tributário pela PUC-RS. E-mail: ingridypraciano@adv.oab.br

A reforma tributária aprovada pelo parlamento trará um novo modelo de tributação sobre o consumo, pelo menos é o que se prega. Dentre os pontos trazidos, decidiu-se a criação de um tributo cuja intenção seria desestimular o consumo de determinados produtos ou a prática de determinadas condutas. Esse tributo seria um imposto, ou seja, não haveria nenhuma atividade estatal em contrapartida à sua cobrança, seria, simplesmente, o pagamento de um valor pela prática de determinada conduta.

O Imposto Seletivo incidiria com um raciocínio criado pelos economistas de Cambridge e que visava a taxação de produtos e serviços que causassem algum malefício à sociedade. Uma crítica a esse imposto é que, na prática, traria uma série de problemas na sua implementação, como, por exemplo, sobre como seria mensurado, o que seria definido como prejudicial e como estabelecer uma correlação entre o mal gerado e o quanto a se pagar por isso, em uma espécie de compensação.

O que se tem percebido é que taxações aleatórias possuem uma correlação negativa em relação ao efeito que seria desejado à sociedade, ou seja, o aumento indiscriminado de carga tributária não apenas não aumenta a arrecadação, bem como gera efeitos indesejados, causando sérios efeitos colaterais como aumento do contrabando, da informalidade e até de sonegação fiscal, sem alcançar o fim máximo, que seria o não consumo dos produtos.

Destarte, analisando o caráter essencial do novo imposto, o que se percebe não é menos que uma situação análoga à aplicação de uma multa. Segundo o dicionário Michaelis[1], por multa, podemos entender: *"3. Qualquer sanção que é aplicada com o fim de reparar um ato considerado repreensível; castigo, pena."* Seguindo tal definição, podemos afirmar que o imposto seletivo tem uma natureza material de sanção, visando coibir determinadas situações, criando, no mínimo, uma espécie de isomorfismo[2] entre imposto e multa.

1 MICHAELIS. Michaelis, 2024. **Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa.** Disponível em: https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/mult%C3%A3 . Acesso em: 12 fev. 2024.

2 Um isomorfismo é uma correspondência biunívoca entre os elementos de dois grupos que preserva as operações de ambos. Ou seja, se duas estruturas são isomorfas, elas preservam propriedades, vale dizer, qualquer propriedade que é preservada por um isomorfismo e que é verdade para um dos objetos também é verdade para o outro objeto; assim, sob determinado ponto de vista, tais objetos são indistintos; embora se apresentem de formas diferentes, são equivalentes, pois atuam da mesma forma. Algo semelhante no ordenamento jurídico é o casamento sob o regime da comunhão parcial de bens e a união estável.

Segundo a definição de tributo do famigerado art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN[3], o tributo não possui caráter sancionatório, vale dizer, não pode ser usado como instrumento de punição por determinada conduta. Assim, instala-se o ar de incerteza quanto à legalidade de um imposto com essas características. Talvez, pelos séculos de regimes absolutistas que o Brasil possuiu, ficou o costume de que a solução para mitigar determinadas condutas seria apenas a sanção do transgressor. Tal raciocínio não é de todo equivocado, para algumas situações não há como fugir dessa realidade, mas, será que, nesse caso, não se está olhando pelo ângulo errado? E se, em vez da criação de um imposto punitivo, se usasse critérios de diminuição de carga tributária (redução de base de cálculo, isenção, redução de alíquota) para empresas que se enquadrassem numa produção sustentável e a estimulassem? Assim, além de promover um maior alívio da carga tributária, concomitantemente, não haveria a ruptura com a definição do art. 3º do CTN.

Haver um imposto com suas características próprias e que, além disso, em um caráter extrafiscal, tenha suas alíquotas variadas conforme a essencialidade do produto pode ser uma conduta aceita, mas não é, nem de longe, o caso do imposto seletivo. É o que ocorre atualmente com o IPI e o ICMS, que já tributam os produtos considerados foco desse imposto com uma alíquota majorada, baseada na essencialidade desses produtos e na capacidade contributiva. Assim, não haveria aumento real da carga tributária. A questão a ser tratada é mais técnica. Com efeito, o critério da essencialidade discutia e levava em consideração, dentre outros aspectos, a capacidade contributiva daqueles que adquiriam a mercadoria junto da essencialidade do produto. Todavia, o que se infere do lacônico texto da Emenda Constituição nº 132/2023[4] é que o imposto seletivo não se preocupará com a essencialidade do produto ou com a capacidade contributiva, o foco da tributação é apenas a existência de questões nocivas; pelo que se pode inferir à natureza sancionatória em vez de tributária.

Segundo o médico e ocultista suíço Paracelso (Pseudônimo de Philippus Aureolus Theophrastus Bombastus von Hohenheim), 1493 – 1541, a diferença entre antídoto e veneno é a dosagem. Tal raciocínio se aplica a tudo, mas, na questão de elementos químicos, a aplicação é mais saliente. E é exatamente disso que trata a aplicação do imposto seletivo. A ideia é desestimular o consumo de produtos com substâncias nocivas. Mas, o que é nocivo? E em que grau é nocivo? Haverá uma escala de tolerância para que determinado produto não seja taxado caso, em sua composição, haja algum elemento considerado nocivo em uma primeira vista, mas de quantidade irrisória?

No Relatório da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal[5], é possível perceber que, durante as discussões, o assunto que, mesmo que latente, sempre estava em voga era que todos os setores queriam benefícios para si. Óbvio! Pois, antes de ser um assunto jurídico, o Direito Tributário é, materialmente, um assunto econômico, e todos irão pleitear o melhor para o seu ramo; e tal análise deve ser feita sob a premissa de que o benefício concedido a um significa majoração de carga para os demais.

A ideia de um imposto sancionatório já é, por si só, questionável, contudo, como se apresenta pode ser considerada uma válvula de escape para aumentar a arrecadação, vez que não se encontra suficientemente claro se incidirá sobre o produto, sobre a comercialização ou importação, se assemelhando, inclusive, ao papel das contribuições, o que não convém a esse tipo de tributo. De fato, como mencionado, não há um estudo de regressão linear nem qualquer evidência científica para dizer que se o Estado tributar um produto as pessoas reduzirão seu consumo. Há outras variáveis que influenciam na redução ou não do consumo, como a elasticidade – preço da demanda[6], por exemplo.

Para se inviabilizar o consumo, precisaria o imposto encarecer demais o produto, precisaria se tornar proibitivo, confiscatório, o que traria efeitos colaterais,

3 BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm . Acesso em: 12 fev. 2024.

4 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.**Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

5 BRASIL. [Relatório CAE] Relatório da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado. Brasília. **Senado Federal**, [2024]. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/10/19/reforma-tributaria-grupo-de-trabalho-da-cae-entrega-sugestoes-ao-relator .Acesso em: 12 fev. 2024.

6 A elasticidade-preço da demanda (EPP ou EPD) mostra a relação entre demanda (quantidade buscada de um produto ou serviço) e as possíveis mudanças de preços. Em suma, é o cálculo da variação percentual da demanda em relação ao valor do produto. Ela explica o quanto a busca por um produto aumenta ou diminui com base no aumento/redução de seus preços ou aumento/redução na renda de seus consumidores.

como os destacados acima, além de tomar o espaço que deveria ser das políticas públicas. Um bom exemplo a ser citado é a redução da procura pelo cigarro. Não podemos dizer que sucedeu assim devido uma majoração dos tributos, antes, que é fruto de políticas públicas que, aliadas à tributação, trouxeram um resultado positivo no combate ao tabagismo. Aliás, o próprio legislador esclarece que o Imposto Seletivo terá que passar por avaliações periódicas, nos termos do art. 37, §16 da Constituição Federal de 1988.[7]

O alcance da definição parece ser mais uma questão indefinida acerca do tributo punitivo trazido pela reforma. De fato, vale lembrar que tal remodelação no sistema delegou ao legislador questões mais específicas, deixando em aberto questões essenciais, fazendo pairar um grande clima de tensão e incertezas entre os operadores do Direito e, obviamente, entre todo setor econômico.

Assim, muito do que se fala hoje pode ser considerado especulação, pois, somente quando da legislação detalhada é que se poderá tecer comentários mais certeiros e, sendo o caso, tomar as medidas judiciais cabíveis. Mas, quanto à natureza do imposto seletivo, esta parece que, sob um olhar técnico-jurídico, não se sustenta dado o rompimento com a definição do art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN.

7 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 12 fev. 2023.

ARTIGO

Progressividade nos Impostos Patrimoniais – o contexto pós Reforma Tributária

João Paulo Pedro Alves

Lattes: Orcid:

Graduação em Direito pela Faculdade de Fortaleza – Fafor (2019). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito do trabalho e Direito Tributário. E-mail: joaopaulopedroalves10@gmail.com

Emanuela Paula Martins

Lattes: Orcid:

Professora Universitária – Unopar. Advogada Tributária e parecerista. Editora chefe da Revista de Direito Tributário da OAB/CE. Revista Jurídicas da OAB/ESA–CE. Pós-graduada em Direito e Planejamento Tributário e Graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza - Unifor. Graduação em Gestão de Recursos Humanos pela Unifanor. Conciliadora certificada pelo CNJ/CEJUSC – CE. Membro da Comissão de Direito Tributário. Autora na Cartilha Tributária da OAB/CE. Voluntária no Grupo Mulheres do Brasil do Ceará – Educadora do Ela Pode e Prevenção de violência contra mulher.
e-mail: emanuelamartins@oabce.adv.br

A Emenda a Constituição nº 132/2023[1] que instituiu a assim a "Reforma Tributária" é fruto de um longo processo com vistas a modernização do Sistema Tributário Brasileiro. Tendo por base a PEC 45/2019[2], teve sua promulgação realizada em 20 de dezembro de 2023.

Muito se tem falado sobre as alterações à tributação sobre consumo. Porém, não se limitou a reforma a disciplinar esta espécie de impostos, ao contrário, avançou sobre os impostos de natureza patrimonial. E ao contrário dos impostos sobre consumo, pendentes de lei complementar, no caso dos impostos sobre patrimônio a alteração pode ser feita de imediato pelos entes federados responsáveis.

Sabemos que o constituinte repartiu as competências em instituir tributos entre as três esferas da federação. Segundo o texto, falando apenas de impostos sobre patrimônio, coube a União a instituição do Imposto Territorial Rural - ITR, aos estados membros o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, e aos municípios o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e o Imposto sobre Transmissão de Bens Inter vivos - ITBI

Desses tributos, foram alterados por força da Reforma três: ITCD, IPVA e IPTU. Neste artigo trataremos em especifico da inclusão da progressividade em sua forma de apuração.

A progressividade é um princípio do Direito Tributário que busca a efetividade da justiça tributária, e se caracteriza principalmente pelo aumento da alíquota do imposto à medida que cresce a base de cálculo. O imposto de renda, com suas faixas de renda, é exemplo da aplicação desse princípio.

Nem todos os tributos, a luz da doutrina, devem ser progressivos, como por exemplo, a taxação sobre o consumo. O consumidor mais rico e o mais pobre

1 BRASIL.Emenda Constitucional n° 132 de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

2 BRASIL. Projeto de Emenda a Constituição nº 45 de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco-1993-354966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 jan. 2023.

pagarão o mesmo ICMS (e futuramente o mesmo IBS) sobre o mesmo determinado produto. Porém nos tributos patrimoniais a discussão sobre a aplicação ou não da progressividade tem sido mais intensa. O modelo social democrata presente na maioria dos países europeus pós 1945 privilegia esse modelo de tributação buscando garantir uma melhor distribuição de riqueza na sociedade.

A constituição de 1988 originalmente não recepcionou essa ideia e manteve os impostos patrimoniais sem aplicação da progressividade. Alterações posteriores ao texto constitucional e entendimentos das cortes superiores foram substituindo o entendimento primário e que serão de ora em diante analisados brevemente neste artigo.

Quanto ao IPTU, este já admitia a progressividade desde a EC 29/2000[3]. Esta emenda admitiu três possibilidades de variação da alíquota do tributo: o valor do imóvel, sua localização e o uso do bem. A título de exemplo no Município de Fortaleza a Lei Complementar Municipal nº 33/2008[4] já em seu artigo 1º elenca as diferentes alíquotas baseadas no valor venal do imóvel. A novidade na reforma é a possibilidade de o município atualizar a base de cálculo conforme critérios a definir em lei municipal.

De fato, a atualização da base de cálculo dos imóveis para efeitos de IPTU é bastante defasada na maioria dos municípios. Por isso a possibilidade de um critério mais célere para atualização do valor dos imóveis é a novidade que leva esse imposto mais próximo de uma tributação ótima. Atualizando os preços dos imóveis a valor de mercado ou pelo critério de inflação nos leva a que os contribuintes dotados de maior poder econômico (e por conseguinte, proprietários dos imóveis mais valiosos) arquem com maior contribuição, o que se conclui por um reforço na progressividade.

Maiores novidades traz o IPVA no contexto da reforma. A primeira já foi uma luta antiga dos estados rechaçada no STF: a extensão do imposto com fins de alcançar os veículos particulares aéreos e aquáticos. Em 2007, o STF, no RE 379.572 havia negado essa possibilidade por entender que este não era o objetivo do legislador constitucional, agora com a reforma esta previsão vem expressa no texto.

Parece ter sido o objetivo do reformador tributar apenas aqueles veículos com destinação de recreação ou mero conforto. De fato, as aeronaves agrícolas ou destinadas a taxi aéreo, bem como as embarcações para transporte ou pesca figuram como exceção no texto. Idêntica imunidade foi dada aos tratores e maquinas agrícolas deixando claro que para este setor foi aliviada a carga tributária.

Para além disso, foi dado ao IPVA a premissa da progressividade em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo. Cabe destacar que o IPVA ecológico não é novidade no país. O primeiro estado a apresentar diferenciação para veículos menos poluentes foi Alagoas por meio da lei 6.555 de 30/12/2004. O Estado do Ceará por meio da lei 12.023 isenta o carro elétrico, exemplo seguido pelos estados de Maranhão, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Rio Grande do Sul.(CORRÊA, 2022)[5]

Assim como o IPTU, o IPVA, saindo de uma alíquota linear e adotando uma progressividade tributária termina por desafogar os donos de menores fortunas (e bens da vida de menor valor monetário) e onerar os possuidores de maiores recursos e, portanto, maior capacidade contributiva. Como esse fenômeno será entendido pelo mercado deverá nortear as leis instituidoras desses tributos em cada unidade federativa. De fato, agora os entes: Estados, municípios e Distrito Federal ficaram mais livres para legislar sobre impostos patrimoniais.

As mudanças no ITCMD merecem um pouco mais de atenção. A primeira delas, também fruto de uma longa discussão jurídica é a possibilidade de o estado tributar os bens situados no exterior. A lei

3 BRASIL. Projeto de Emenda a Constituição nº 29 de 13 de setembro de 2020. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. **Diário Oficial da União.** Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco--1993-354966-publicacaooriginal-1-pl.html . Acesso em: 08 jan. 2023.

4 BRASIL. Lei Complementar Municipal n° 33 de 18 dezembro de 2006. Altera a Legislação Tributária Municipal relativa ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e dá outras providências.**Câmara Municipal de Fortaleza**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm10Acesso em: 08 jan. 2023.

5 CORRÊA, Juliana. Tributação ambiental: um estudo sobre o IPVA ecológico. **Conteúdo Jurídico**. Disponível: https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigo/60258/tributao-ambiental-um-estudo-sobre-o-ipva-ecolgico. Acesso em: 14 jan. 2024.

apresenta três formulas sucessivas de solução: a primeira, considerando que caberá o imposto sobre os bens ao estado onde o de cujus era domiciliado. Não possuindo este domicilio no Brasil cabe ao estado onde for domiciliado o donatário ou sucessor. Em caso negativo das duas primeiras hipóteses o imposto será cobrado pelo Distrito Federal.

A segunda grande mudança é a progressividade do ITCD em razão do valor e apenas deste do quinhão, legado ou doação. Este imposto sobre heranças terá alíquota máxima a ser definida pelo Senado Federal, atualmente fixada em 8% conforme Resolução do Senado nº 9/1992[6].

Em que pese que a progressividade do ITCMD já ser uma faculdade dos estados mesmo sem texto constitucional expresso, com a reforma passa a ser obrigatório. Isso permitirá que o planejamento tributário sucessório leve em consideração diferentes alíquotas conforme a base de cálculo a ser considerada.

A terceira e considerável novidade acerca do ITCMD é a imunidade concedida às transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos. Imunidade esta, condicionada ao atendimento dos objetivos das referidas instituições além da promulgação de lei complementar sobre o assunto, talvez um "estatuto da filantropia ". Mais um fator a ser considerado em um planejamento sucessório.

Há muito se pugna em nosso ordenamento pela não implantação do imposto sobre grandes fortunas. Há quem diga de modo jocoso que "as grandes fortunas são muito bem representadas no Congresso Nacional", enquanto outros defendem que tal tributo "afastaria qualquer investidor do pais", mas o fato é que dotar de progressividade os impostos patrimoniais (a reforma foi silente quanto ao ITR) , além de estender o alcance tributário a itens até então "invisíveis ao radar" dota o sistema tributário nacional de um pouco mais de justiça tributária e social. Se isso indica uma mudança na pirâmide de arrecadação, com o Brasil optando por tributar menos consumo e mais patrimônio, ainda é cedo para falar.

Dois grandes conjuntos de regras ainda não foram tocados: a tributação sobre a renda e sobre folha de pagamentos, e mesmo a tributação sobre consumo ainda não foi de todo explicitado, estando carente de leis complementares a definirem os conceitos e termos da equação. Porém, nota-se que os ruídos do mundo exterior, de uma sociedade mais propensa a tributar o estoque de capital do que o fluxo deste, foi ouvida no Congresso Nacional. Resta-nos acompanhar e nos precaver.

6 BRASIL. Resolução do Senado nº 9 de 05 de maio de 1992 . Estabelece aliquota maxima para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de que trata a alinea 'a', inciso 1 e paragrafo 1, inciso 4 do artigo 155 da constituição federal. **Senado Federal.** Disponível em: https://legis.senado.leg.br/norma/590017 .Acesso em: 08 jan. 2023.

Comissão
de Direito Tributário

Site da OAB/CE: https://oabce.org.br/

E-mail da Comissão: cet@oabce.org.br